CENA NUMERU PODWÓJNEGO zł. 3.–

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

ROK XI WARSZAWA, SIERPIEŃ-WRZESIEŃ 1938 R. NR. 8-9 (126-127)

TREŚĆ ZESZYTU:

Jakie obowiązują odsetki

Czy można poświadczać księgi handlowe przez notarjusza?

Bibljografja

Rachunkowość rolna

Orzecznictwo N. T. A. w sprawach buchalteryjno-podatkowych

JAKIE OBOWIĄZUJĄ ODSETKI?

Dla informacji Sz. Czytelników podajemy poniżej wykaz obowiązujących odsetek prawnych:

1. **Odsetki od wierzytelności hipotecznych.** Na mocy rozporządzenia z dnia 3 grudnia 1935 r. (Dz. U. Nr. 88 z 1935 r. poz. 542) od dnia 1 grudnia 1935 r. odsetki wynoszą 5%.

2. **Odsetki ustawowe.** Na mocy rozporządzenia z dnia 3 grudnia 1935 r. (Dz. U. Nr. 88 z 1935 r. poz. 545) od dnia 8 grudnia 1935 r. odsetki wynoszą 8%. Na mocy art. 3 i 4 powyższego rozporządzenia 8% tytułem odsetek obowiązuje również wstecz chociażby były zasądzone przed tem odsetki wyższe.

3. **Odsetki umowne.** Na mocy rozporządzenia z dnia 20 października 1932 r. (Dz. U. Nr. 90 z 1932 r. poz. 759) od dnia 21 października 1932 r. stopa procentowa wynosi 12.

CZY MOŻNA POŚWIADCZAĆ KSIĘGI HANDLOWE PRZEZ NOTARJUSZA?

Na łamach czasopisma „Notarjat-Hipoteka" w swoim czasie poruszona została kwestja ewentualnego poświadczania ksiąg handlowych przez notarjusza.

Księgi handlowe na mocy art. 54—59 są dokumentem, zaś wartość dowodową dokumentu określa Kodeks Postępowania Cywilnego w art. 264—280 oraz Ordynacja Podatkowa w art. 86—95. W świetle tych przepisów niema obowiązku parafowania ksiąg handlowych i wskutek tego nie może być wątpliwości, że ani sąd ani notarjusz nie mają prawa „parafowania" ksiąg handlowych.

Jednym z zasadniczych momentów przy ocenie mocy dowodowej ksiąg handlowych jest **stwierdzenie chronologicznego ich prowadzenia i daty rozpoczęcia zapisów.**

Art. 1 Prawa o Notarjacie mówi, że notarjusz jest funkcjonarjuszem, powołanym do sporządzania aktów, którym strona pragnie nadać znamię wiary publicznej, oraz do spełniania innych czynności, zleconych notarjuszowi przez prawo.

„Parafowanie" ksiąg handlowych nie jest ani „aktem", ani „dokumentem", do sporządzania których powołany jest notarjusz, jak również nie jest „inną czynnością zleconą przez prawo". Jednakże na mocy przepisów art. 1 i 94 Prawa o Notarjacie notarjusz powołany jest do poświadczania czasu **„okazania dokumentu".**

Ma prawo więc notarjusz stwierdzić **czas okazania mu danej księgi handlowej** i tym sposobem zabezpieczyć kupca, poświadczającego księgi handlowe, od ewentualnego zarzutu rozpoczęcia zapisów w księgach handlowych nie w należytym terminie.

Podając powyższe uwagi natury prawnej, nie zalecam zbytniego pośpiechu korzystania z tej możliwości, gdyż wprowadzony precedens poświadczania ksiąg handlowych przez notarjusza spowodować by mógł w rezultacie w przyszłości ponowne wprowadzenie sądowego poświadczania ksiąg handlowych, co okazało się przecież nieżyciowem i niepraktycznem.

A. J. Szyller

BIBLJOGRAFJA

Wyszły z druku Nr 2 i 3/4 bardzo ciekawego wydawnictwa p. t.

„Statystyka w Przedsiębiorstwie".

Z wydawnictwem tym winny zapoznać się wszystkie przedsiębiorstwa, zmierzające do racjonalnego, statystycznego ujęcia wyników swojej pracy. Na treść ostatnich numerów składają się następujące artykuły:

W n-rze 2-gim: Dyr. inż. Fr. Sarnek „Statystyka biura sprzedaży w przedsiębiorstwie", Dyskusja nad referatem inż. Fr. Sarnka, Prof. dr. J. Piekałkiewicz „Badanie wydajności pracy robotników i maszyn", Dyskusja nad referatem d-ra J. Piekałkiewicza, Kronika Sekcji i Towarzystwa, Bibljografja.

W n-rze 3/4-ym: Mgr W. Skrzywan „Badania ekonometryczne przedsiębiorstwa", Dyskusja nad referatem mgra W. Skrzywana, J. Derengowski „Wykorzystanie statystyki produkcji, zatrudnienia i zarobków dla potrzeb przedsiębiorcy", Mgr E. Ugniewski „Główne kierunki poszukiwań w statystyce bankowej", Dyskusja nad referatem mgra E. Ugniewskiego, Kronika Sekcji i Towarzystwa, Bibljografja.

NASZ KĄCIK

— Bez naszego buchaltera wszyscy zasnęliby w biurze.

— Cóż on taki służbista?

— Nie, ale chrapie tak głośno, że nikomu spać nie daje!

(„Wieczór Warszawski")

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok XI | Warszawa, sierpień-wrzesień 1938 r. | Nr. 8-9 (126-127)

RACHUNKOWOŚĆ ROLNA

opracował Bolesław Jaxa-Chamiec, inżynier rolny i buchalter-rzeczoznawca

(Red.). W dalszym ciągu prac, nadsyłanych przez Kolegów - Członków, zamieszczamy niżej wzorcowy plan rachunkowości rolnej, opracowany przez kol. B. Jaxa-Chamca, który jako inżynier rolny, posiadający doświadczenie w administracji majątkami rolnymi, a jednocześnie i buchalter, podaje wynik dostosowania zasad prawidłowej rachunkowości podwójnej do potrzeb gospodarstwa rolnego, uwzględniający również i punkt widzenia rolników. Przypuszczamy, że ten wzorcowy plan rachunkowości rolnej i uwagi o charakterze rolniczym podane w artykule ułatwią niejednemu z Kolegów-buchalterów rolnych rozwiązanie zagadnień, z którymi spotka się w swojej pracy. Pracę kol. Chamca podajemy bez uwag i poprawek redakcji.

I. WZORCOWY PLAN RACHUNKOWOŚCI ROLNEJ.

Każde gospodarstwo rolne dzieli się w sposób naturalny i życiowy na pewne działy produkcji i na pewne grupy środków pomocniczych do tych produkcji. Podział ten jest jeden dla wszystkich gospodarstw rolnych, niezależnie od tego, czy gospodarstwo jest mniej lub więcej uprzemysłowione i czy różnorodność prowadzonych w nim produkcji jest większa lub mniejsza. Dlatego, racjonalne rozplanowanie rachunkowości rolnej powinno opierać się na tym właśnie naturalnym podziale wytwórczości rolnej.

Niżej podany plan rachunkowości rolnej dla metody, wykazującej jedynie wyniki ogólne podług działów produkcji, jest pomyślany dla gospodarstwa prowadzącego różnorodne produkcje i wysoko uprzemysłowionego.

Najbardziej odpowiadającym potrzebom wytwórczości rolnej jest bezwzględnie system rachunkowości przebitkowej. Niemniej rachunkowość prowadzona systemem amerykańskim może dać również dobre rezultaty. Ze względu na to, że system amerykański jest bardzo rozpowszechniony, w niniejszym artykule podaję plan rachunkowości rolnej prowadzonej właśnie tym systemem.

Do prowadzenia rachunkowości systemem amerykańskim w gospodarstwach, posiadających bardzo urozmaiconą różnorodność produkcji i rozbudowany przemysł rolny, wystarczy najzupełniej Dziennik-Główna o trzynastu kolumnach podwójnych. Tytuły rubryk tego Dziennika i kolejność następowania ich po sobie przedstawia się, jak niżej:

TYTUŁY RUBRYK DZIENNIKA-GŁÓWNEJ

1. Kasa
2. Banki i P. K. O.
3. Weksle i Akcepty
4. Dłużnicy i Wierzyciele
5. Koszty Wspólne
6. Siły Robocze
7. Produkcje Rolne i Zwierzęce
8. Gospodarstwo Rybne
9. Gospodarstwo Leśne
10. Zakłady Przemysłowo-Rolne
11. Produkty i Materjały
12. Inne Rachunki i Bilanse
13. Rachunki Majątkowe.

Oprócz rubryki pierwszej (Kasy), pozostałe są grupami rachunków i dlatego rachunki zaliczone do tych grup prowadzimy w książce pomocniczej do Dziennika-Głównej. Potrzeba prowadzenia książki pomocniczej wynika nietylko z istoty systemu amerykańskiego, lecz i z potrzeby analizowania poszczególnych rachunków, coby było zbyt utrudnione, gdybyśmy nie prowadzili książki pomocniczej do Dziennika-Głównej.

Niezależnie od książki pomocniczej, w gospodarstwie rolnem należy prowadzić jeszcze szereg książek podręcznych w celu zebrania w nich potrzebnego materjału do księgowania. Takimi książkami podręcznemi są następujące: **książka zasług i ordynarji, książka kontroli udoju i rozchodu mleka, książka kontrolna obory mlecznej (udoje próbne, kontrola stanowienia i ocieleń krów oraz kontrola użytkowości krów dojnych), zeszyt kontrolny zbioru plonów, książeczka polowa (kontrola robocizny), dziennik robocizny i kontoteka materjałowa.**

Wszystkie rachunki prowadzone w książce pomocniczej powinny być nietylko zebrane podług grup amerykanki, lecz i kolejność następowania ich po sobie powinna odpowiadać normalnej kolejności księgowania obrotów dokonanych. Układ tych rachunków ma być następujący:

RACHUNKI KSIĄŻKI POMOCNICZEJ:

2. Banki i P. K. O.

Bank Handlowy w Warszawie
Bank Rolny, Oddz. w Lublinie
P.K.O. w Warszawie

3. Weksle i Akcepty

Akcepty Własne
Weksle Obce
Inkaso Weksli Obcych
Dyskonto Weksli i Akceptów
Akcepty i Weksle Protestowane
Protest Weksli i Akceptów

4. Dłużnicy i Wierzyciele

5. Koszty Wspólne

Zarząd Folwarku
Koszty Ogólne gospod. rolnego
Remont Budynków
Remont Inwentarza Martwego

6. Siły Robocze

Utrzymanie Ordynarjuszów
Robotnicy Miesięczni
Utrzymanie Sezonowych
Dniówka (posyłki i najem obcy)
Robocizna Akordowa
Utrzymanie Traktora
Utrzymanie Koni Roboczych
Utrzymanie Wołów Roboczych

7. Produkcje Rolne i Zwierzęce

Uprawy Polowe
Sad Handlowy i Ogród Warzywny
Utrzymanie Klaczy Stadnych
Wychów Źrebiąt i Koni
Utrzymanie Krów Dojnych
Wychów Cieląt i Jałowizny
Utrzymanie Chlewni Rozpłodowej
Wychów Prosiąt i Bekonów
Utrzymanie Owiec i Jagniąt
Utrzymanie Opasów i Tuczników

8. Gospodarstwo Rybne

Zarząd Stawów Rybnych
Koszty Ogólne Stawów Rybnych
Remont Urządzeń Stawowych
Stawy Zarybkowe i Kroczkowe
Stawy Kupieckie
Połów Ryb w Stawach

9. Gospodarstwo Leśne

Zarząd Lasu
Koszty Ogólne Lasu
Szkółki Leśne
Walka ze Szkodnikami w Lesie
Ochrona Zwierzyny i Polowania
Wyrąb i Wyrób Drzewa z Lasu

10. Zakłady Przemysłowo-Rolne

Zarząd Cegielni
Koszty Handlowe Cegielni
Produkcja Cegły
Zarząd Gorzelni
Koszty Handlowe Gorzelni
Produkcja Spirytusu
Zarząd Młyna Gospodarczego
Koszty Handlowe Młyna Gospodarczego
Przemiał Zboża
Zarząd Tartaku
Koszty Handlowe Tartaku
Tarcie Kloców i Produkcja Tarcicy

11. Produkty i Materjały

Ziarno Zbożowe
Okopowe
Siano
Inne Produkty Rolne
Mleko
Owoce
Warzywa
Produkty Żywnościowe
Produkty Karmowe
Oleje i Smary
Materjały Budowlane i Remontowe
Materjały Opałowe, Pędne i Świetlne
Różne Materjały
Nawozy Sztuczne

12. Inne R-ki i Bilanse

Sumy Przechodnie
Utrzymanie Dworu
R-k Właściciela (rozliczeniowy)
Papiery Procentowe Własne
Udziały w Spółdzielniach
Objekty Wydzierżawione
Różne Sprzedaże i Opłaty
Odsetki i Prowizje
Kaucje Złożone
T-wo Kredytowe Ziemskie
Kredytorzy Pożyczek Długoterminowych
Pożyczka Hipoteczna
Pożyczki Długoterminowe
Amortyzacja Budynków
Amortyzacja Urządzeń Stałych
Amortyzacja Urządzeń Stawowych
Amortyzacja Urządzeń Technicznych
Różni za Kaucje Złożone
Bilans Wynikowy (Straty i Zyski)
Bilans Otwarcia
Bilans Zamknięcia

13. Rachunki Majątkowe

Grunty
Drzewostan
Sad Owocowy
Budynki
Urządzenia Stałe
Urządzenia Stawowe
Urządzenia Techniczne
Inwentarz Martwy
Inwentarz Żywy
K a p i t a ł

Rachunki wymienione w grupach 5, 6 i 11 oraz niektóre z grupy 12 są rachunkami grup środków pomocniczych do produkcji. Natomiast grupy 7, 8, 9 i 10 dotyczą poszczególnych rachunków produkcji. Nie dla każdego gospodarstwa trzeba będzie prowadzić wszystkie wymienione w planie rachunki. To też, z powyższego planu pozostawiamy tylko te rachunki, które okażą się potrzebne dla danego gospodarstwa aby ująć całokształt przebiegu jego wytwórczości i wszelkich zmian zaszłych w ciągu roku w samym warsztacie pracy i w stanie majątkowym właściciela.

KONTOTEKA MATERJAŁOWA

Zamiast t. zw. rejestrów gospodarczych, które wymagają jednak pewnej umiejętności prowadzenia ksiąg rachunkowych, a jednocześnie nie

odpowiadają w stopniu dostatecznym swemu przeznaczeniu, o wiele praktyczniejszym jest system kartotekowy, odpowiednio zmodyfikowany i przystosowany do wymagań życia codziennego gospodarstwa rolnego.

System ten polega na tem, że do jednego kwitu bądź przychodowego, bądź też rozchodowego wolno wpisywać jedynie obroty jednym tylko produktem, czy materjałem. Następnie, kwity przychodowe i rozchodowe, dotyczące obrotu jednym tylko produktem, spinamy w paczkę w ten sposób, że strony zapisane tych kwitów zawsze są na wierzchu. W każdym kwicie pierwszy górny wiersz i ostatni dolny są przeznaczone dla sum przeniesieniowych. Ponieważ przybywające nowe kwity magazynowe układa się na wierzch kwitów znajdujących się już w paczce, przeto w dolnem przeniesieniu ostatniego kwitu czy to przychodowego, czy rozchodowego będzie uwidoczniona zawsze ogólna suma rozchodu (kwit rozchodowy) i ogólna suma przychodu (kwit przychodowy) danego produktu, czy materjału. Stąd łatwo już ustalić w każdej chwili pozostałość każdego produktu, względnie materjału.

Kwity magazynowe wypisuje codziennie magazynier, wymieniając w każdym jedynie ilościowy lub wagowy obrót danym produktem, czy materjałem. Kwit ma być podpisany przez magazyniera, który przyjmuje w ten sposób odpowiedzialność za prawdziwość obrotu, wykazanego w kwicie. Tem samem odpowiedzialność magazyniera za obroty spichrza i magazynu zostaje ustalona oficjalnie.

Kontoteka materjałowa wraz ze znajdującymi się w niej paczkami kwitów jest przechowywana w kancelarji. Kontotekę materjałową prowadzi buchalter, który sprawdza zapisy w kwitach nadsyłanych przez magazyniera, dołącza je do odpowiednich paczek i wówczas wyprowadza w nowych kwitach ogólną sumę przychodu, względnie rozchodu dla danego materjału czy produktu, wpisując ją do dolnego wiersza przeniesieniowego. W ten sposób w ciągu miesiąca możemy łatwo ustalić w każdej chwili pozostałość interesującego nas produktu, czy materjału, a więc możemy tem samem przeprowadzić w każdej chwili doraźną kontrolę w spichrzu i w magazynie. Ten cel ma właśnie kontoteka materjałowa, niezależnie od zebrania i rozsegregowania materjału do księgowania.

W ostatnim dniu każdego miesiąca buchalter wyjmuje z poszczególnych paczek dzienne kwity magazynowe i na ich podstawie sporządza dla każdego produktu, czy materjału zestawienie obrotów w sumach ogólnych. W każdym kwicie przychodowym jest wymienione źródło przychodu, w kwicie zaś rozchodowym jest podane miejsce przeznaczenia każdego rozchodu. Na podstawie ceny ustalonej dla danego produktu buchalter oblicza wartość pieniężną zarówno całomiesięcznego przychodu, jak i całomiesięcznego rozchodu danym produktem, czy materjałem. A zatem, w miesięcznym kwicie magazynowym obrót jest podany nietylko ilościowo, lecz i wartościowo. Kwity codzienne są odkładane do archiwum podręcznego. Natomiast kwity miesięczne służą za podstawę do przeprowadzenia obrotów produktami i materjałami w książkach rachunkowych.

Wszystkie produkty i materjały są podzielone zapomocą t. zw. kart rozdzielczych na grupy, których tytuły odpowiadają ściśle tytułom rachunków zbiorowych książki pomocniczej. Jeżeli grupa produktów, czy materjałów dzieli się jeszcze na podgrupy, wówczas używa się do tego podziału t. zw. karty pamięciowe, którym nadaje się odpowiednie tytuły. Paczki kwitów magazynowych układa się w kontotece za kartami rozdzielczemi w alfabetycznym porządku nazw produktów i materjałów.

W szczególności podział produktów i materjałów na grupy w kontotece i kolejność następowania ich po sobie są następujące:

UKŁAD KONTOTEKI MATERJAŁOWEJ:

Produkty Rolne

1. Ziarno

Bobik
Brukiew Pastewna
Buraki Cukrowe
Buraki Pastewne
Cykorja
Groch
Hreczka
Jęczmień
Koniczyna biała
Koniczyna czerwona
Konopie
Kukurydza
Len
Łubin
Marchew Pastewna
Owies
Peluszka
Poślady zbóż chlebowych
Poślady motylkowych
Poślady oleistych
Proso
Pszenica ozima
Pszenica jara
Seradela
Wyka
Żyto

2. Okopowe

Brukiew Pastewna w kłębach
Buraki Cukrowe w kłębach
Buraki Pastewne w kłębach
Cykorja w kłębach
Kartofle w bulwach
Marchew Pastewna w kłębach

3. Siano

Siano koniczynowe
Siano łąkowe
Siano z mieszanek

4. Inne Produkty Rolne

Chmiel w szyszkach
Ryby: zarybek
kroczki
drobnica kupiecka
ryby kupieckie większe
Wełna owcza

Produkty Żywnościowe

Cukier
Kasze różne

Kawa zbożowa
Makaron
Masło
Mąka pszenna pytlowana
Mąka żytnia pytlowana
Mąka żytnia razowa
Sery
Słonina
Sól kuchenna

Produkty Karmowe

Kiszonka z liści buraków
Kreda szlamowana
Makuchy
Melasa
Ospa
Śróta
Sól bydlęca
Wytłoki buraczane
Wywar ziemniaczany

Oleje i Smary

Dziegieć
Karbolineum
Olej cylindrowy
Oliwa maszynowa
Smar wozowy
Smołowiec papowy
Towotta
Wazelina żółta

Materjały Budowlane i Remontowe

1. Drzewo

Deski
Dyszle brzozowe
Kantówka różna
Kloce okrągłe
Kłonice
Łaty rżnięte
Piasty do kół
Rozwory
Rygle
Szprychy do kół
Tyczki różne

2. Żelazo

Drutowe
Kwadratowe
Obręczowe
Okrągłe
Podkowiarka
Różne

3. Skóry

Blankowe
Bydlęce surowe
Cielęce surowe
Końskie surowe

4. Inne

Cegła zwyczajna
Cement
Dachówka
Gonty
Papa dachowa w rolkach
Szkło okienne
Wapno budowlane

Materjały Opałowe, Pędne i Świetlne

Benzyna
Gałęzie (kupy) opałowe
Karpina opałowa
Nafta
Okrąglaki opałowe
Ropa do motoru
Szczapy opałowe
Węgiel Drzewny
Węgiel Opałowy
Zbieranina (chrust) opałowa

Różne Materjały

Azbest
Cyna
Farby różne
Filc do chomontów
Gwoździe ciesielskie
Gwoździe gontale
Gwoździe papowe
Hacele
Kalafonja
Klingieryt
Kompozycja
Salmiak
Sól glauberska
Szpagat wiązałkowy
Szpagat zwyczajny
Śruby do drzewa
Śruby z muterkami
Taśma parciana do szlej
Trawa morska
Troki do zszywania pasów
Ufnale
Włosień koński

Nawozy sztuczne

Azotowe: azotniak
saletra chilijska
saletrzak
siarczan amonowy
Fosforowe: superfosfat amoniakalny
superfosfat mineralny
superthomasyna
thomasówka
Potasowe: kainit
30% sól potasowa
Wapniowe: wapno nawozowe mielone

Jeżeli w majątku jest prowadzony sad owocowy o charakterze handlowym i uprawa warzyw na większą skalę, wówczas dla każdego gatunku owoców i warzyw należy prowadzić w kontotece materjałowej oddzielne paczki kwitów w celu kontroli obrotu tymi produktami. Kwity dotyczące owoców i warzyw można odkładać w kontotece albo za odpowiedniemi kartami rozdzielczemi (Owoce, Warzywa), albo też za kartą rozdzielczą „Inne Produkty Rolne".

Z powyższego widzimy, że podział produktów i materjałów w kontotece może być bardzo szczegółowy. To też od nas tylko zależy, do jakiego stopnia podział ten doprowadzić. Pozatem przejrzystość i kontrola zapisów w kontotece jest o wiele większa niż w rejestrach gospodarczych.

* * *

Prowadząc rachunkowość systemem przebitkowym, podział rachunków na grupy opieramy

na charakterze zapisów dokonywanych w poszczególnych rachunkach.

Pierwsze cztery grupy rachunkowe pozostają bez zmian, a więc są takie same, jak i w systemie amerykańskim. Natomiast grupa piąta obejmuje rachunki uwidocznione w systemie amerykańskim w grupach od 5 do 10 włącznie. Będzie to zatem grupa dotycząca kosztów prowadzenia gospodarstwa rolnego i poszczególnych jego produkcji. Dzieli się ona na podgrupy odpowiadające ściśle odpowiednim grupom rachunkowym w systemie amerykańskim. Poszczególne tytuły tych podgrup są zatem następujące: Koszty Wspólne, Siły Robocze, Produkcje Rolne i Zwierzęce, Gospodarstwo Rybne, Gospodarstwo Leśne i Zakłady Przemysłowo - Rolne (produkcje przemysłowe).

Szóstą z kolei grupą rachunkową są Produkty i Materjały. Ostatnie dwie grupy rachunkowe systemu amerykańskiego łączymy w systemie przebitkowym w jedną grupę, nadając jej tytuł „Inne R-ki i Bilanse". A zatem, te same rachunki, które w systemie amerykańskim prowadzimy w księdze pomocniczej do Dziennika - Głównej, zostaną podzielone w systemie przebitkowym na następujące 7 grup rachunkowych:

Kasa
Banki i P.K.O.
Weksle i Akcepty
Dłużnicy i Wierzyciele
Koszty i Produkcje
Produkty i Materjały
Inne R-ki i Bilanse

Sposób prowadzenia rachunków w systemie przebitkowym pozostaje oczywiście ten sam, jak i w systemie amerykańskim, gdyż różnica polega jedynie na innej nieco technice księgowania, a nie na innych zasadach, które są jedne bez względu na to, czy rachunkowość prowadzimy systemem włoskim, amerykańskim, czy przebitkowym.

II. RACJONALNY SPOSÓB PROWADZENIA RACHUNKÓW

Podstawą wytwórczości rolnej jest produkcja roślinna. Produkcja ta jest uzależniona całkowicie od rodzaju i gatunku gleby majątku. Od rodzaju i gatunku roślin uprawianych zależą z kolei produkcje zwierzęce i przemysłowe, gdyż oba te rodzaje produkcji przerabiają surowiec dostarczony przez produkcję roślinną, a więc przez glebę.

Z tego powodu powstaje zagadnienie zasadnicze w rachunkowości rolnej, a mianowicie **sprawa rachunkowego ujęcia obrotów słomą, plewami, obornikiem i kompostem.**

Z punktu widzenia nauki o żywieniu zwierząt domowych, słoma i plewy są uważane jedynie za środki pomocnicze do ekonomiczniejszego wyzyskania pasz właściwych przez organizm zwierzęcia, a nie za pasze w ścisłem tego słowa znaczeniu. **A zatem, słoma i plewy działają w tym wypadku tylko w sposób pośredni.**

Następnie, słoma i plewy są częściami roślin uprawianych na ziarno, a więc roślin, których uprawa ma jedynie na celu uzyskanie jaknajwiększej ilości ziarna, będącego dla rolnika towarem handlowym. Wszelkie zatem wydatki związane z uprawą roślin dających ziarno obciążają całkowicie jego produkcję. Słoma zaś i plewy pozostają nam darmo, jako dodatki nieodłączne przy produkcji ziarna. Bez wytworzenia bowiem źdźbła i plew, ochraniających formujące się w kłosach ziarno, roślina nie mogłaby go wytworzyć, gdyż taki, a nie inny jest proces fizjologiczny wzrostu i rozwoju roślin uprawianych na ziarno.

Jeżeli chodzi o wartość nawozową obornika i kompostu, to w świetle nauki o oborniku i o nawożeniu nim gleby, wynika w sposób zdecydowany, że istotnem znaczeniem obornika i kompostu jest fakt następujący: **obornik i kompost są znakomitem środowiskiem i podłożem dla życia, rozwoju i pracy bakterji roztoczy, które rozkładają w ziemi próchnicę, wyzwalając z niej w ten sposób środki pokarmowe dla roślin uprawianych. Ten właśnie fakt, a nie co innego jest istotnym powodem, że gleba nawożona obornikiem czy kompostem, daje wyższe plony od gleby nienawożonej.**

W świetle zatem nauk rolniczych okazuje się, że **działanie wspomnianych produktów i środków nawozowych, jest w obydwóch wypadkach pośrednie**, a nie bezpośrednie. Jest to fakt decydujący dla rachunkowego ujęcia obrotów słomą, plewami, obornikiem i kompostem. Podług drugiej bowiem zasady prawidłowej rachunkowości podwójnej wolno wpisywać do ksiąg rachunkowych jedynie obroty polegające na wymianie wartości.

Ponieważ istotne znaczenie słomy, plew, obornika i kompostu jest wynikiem działania czynników fizjologicznych i biologicznych i z tego powodu nie posiadamy żadnych podstaw naukowo i życiowo uzasadnionych do liczbowego określenia ich wartości przedmiotowej, a widoczne dla nas działanie tych produktów i środków nawozowych jest w istocie swej tylko pośrednie, przeto niema momentu bezpośredniej wymiany jednej wartości na drugą. Wobec tego, w myśl drugiej zasady prawidłowej rachunkowości podwójnej, obroty tymi produktami i środkami nawozowymi nie mogą być wpisywane do ksiąg rachunkowych. Natomiast, można i należy prowadzić kontrolę ilościowego obrotu tymi produktami, gdyż dla rolnika wspomniane produkty i środki nawozowe posiadają bardzo ważne znaczenie ze względu na całokształt wytwórczości rolnej.

W metodzie rachunkowości, uwzględniającej i umożliwiającej ustalenie kosztu produkcji każdego wytwarzanego płodu rolnego, kwestja obciążenia poszczególnych upraw polowych pełnym kosztem nawożenia pola obornikiem, czy kompostem (a więc i kosztem ich produkcji) odgrywa pierwszorzędną rolę, gdyż wydatek ten wchodzi w skład własnego kosztu produkcji płodów uzyskiwanych z upraw polowych. Ustalenie kosztu produkcji obornika, czy kompo
pełnie możliwe mimo, iż nie posiadamy podstaw do określenia przedmiotowej wartości tych środków nawozowych.

Możemy mianowicie obliczyć bardzo dokładnie koszt robocizny użytej do zwożenia ściółki do stajen i obór, na zebranie, przechowywanie i konserwację obornika czy to na gnojowni, czy też w stajniach lub w pryzmach. Wydatek ten jest

zupełnie realny i z punktu widzenia życiowego oraz handlowego, możemy uważać go za koszt produkcji obornika, względnie kompostu w rozumieniu wyżej przedstawionem. **Tylko w tem znaczeniu należy pojmować określenie „Produkcja obornika i kompostu".**

Niżej przedstawiony plan wzorcowy rachunkowości rolnej, jest podany dla metody uwzględniającej tylko wyniki ogólne podług działów wytwórczości i nie dotyczy wcale rachunkowości uwzględniającej oraz umożliwiającej kalkulację własnego kosztu produkcji. Dlatego, sprawa obciążania upraw polowych pełnym kosztem nawożenia pól obornikiem, czy kompostem odpada całkowicie. W metodzie tej nie uwzględniamy bowiem przydziału robocizny do poszczególnych produkcji, traktując robociznę jako jeden z wydatków na prowadzenie gospodarstwa rolnego, a tem samem jako stratę, którą uwidoczniamy w R-ku Strat i Zysków.

Jeżeli wspomniałem wyżej o istotnem znaczeniu słomy, plew, obornika i kompostu, to uczyniłem jedynie dlatego, że sprawa ta jest ujmowana w sposób niewłaściwy nietylko przez buchalterów rolnych, lecz i przez wielu nawet rolników, nie zdających sobie sprawy z tego, czem jest właściwie rachunkowość i jakie można stawiać jej wymagania. Wprowadzanie do rachunków wspomnianych wyżej wartości byłoby błędem zasadniczym, przekreślającym całkowicie wartość prowadzonej rachunkowości rolnej.

*

* *

W rachunkowości, wykazującej jedynie wyniki ogólne podług poszczególnych działów wytwórczości, sposób prowadzenia rachunków pomocniczych do produkcji i poszczególnych rachunków produkcji jest inny, niż w rachunkowości, uwzględniającej i umożliwiającej kalkulację własnego kosztu produkcji.

Wszystkie rachunki związane z wytwórczością gospodarstwa rolnego, możemy podzielić w tej metodzie na **rachunki o charakterze wyłącznie debetowym,t . j. takie, w których zbieramy wydatki poniesione i na rachunki o charakterze pomocniczo-wynikowym (produkcyjne), a więc na rachunki wykazujące z jednej strony koszty poniesione na dany dział wytwórczości, z drugiej strony przedstawiające wyniki osiągnięte w tym dziale produkcji.** Różnica między wydatkami poniesionymi, a wynikami otrzymanymi z danej produkcji wykaże nam zysk lub też stratę brutto.

A zatem, salda powyższych rachunków, zaliczane w końcu roku do rachunku Strat i Zysków, są albo kosztami poniesionymi przez nas na prowadzenie gospodarstwa rolnego **(naszemi stratami brutto),** albo też zyskami brutto, osiągniętymi z poszczególnych działów produkcji.

Wartość pieniężną płodów uzyskanych w poszczególnych działach wytwórczości rolnej obliczamy w tej metodzie rachunkowej na zasadzie cen rynkowych (ceny giełdowe lub uzyskane przy sprzedaży). Ceny te ustala się zwykle w ostatnim dniu miesiąca, w którym był przychód płodów z danej produkcji i wówczas ilość oraz wartość produktów otrzymanych w danym miesiącu zalicza się z odpowiedniego rachunku produkcji do jednego z rachunków materjałowych (R-k Ziarna, R-k Okopowych, R-k Siana i t. p.).

Rachunki materjałowe posiadają charakter rachunków wyłącznie ewidencyjnych, a więc nie mogą wywierać najmniejszego wpływu na wynik końcowy roku gospodarczego, gdyż nie wykazujemy w nich ani strat, ani zysków. Wykazywanie w tych rachunkach strat, czy też zysków byłoby błędem zasadniczym w sposobie prowadzenia rachunków materjałowych.

Rachunkami pomocniczymi do produkcji są następujące: R-ki Kosztów Wspólnych, R-ki Utrzymania Sił Roboczych zarówno ludzkich, jak i pociągowych, wreszcie R-ki Produktów i Materjałów. Specjalnym rachunkiem pomocniczym jest R-k Sum Przechodnich. Używamy go jedynie po to, aby wykazać w nim rzeczywisty przychód ziarna z omłotu remanentu zboża w snopie, pozostałego z roku ubiegłego. Pozatem korzystamy jeszcze z rachunku Różnych Sprzedaży i Opłat, jako z rachunku pomocniczo - wynikowego.

KOSZTY WSPÓLNE

Koszty Wspólne obejmują następujące cztery rachunki dotyczące całokształtu produkcji roślinnej i zwierzęcej: R-k Zarządu Folwarku, R-k Kosztów Ogólnych gospodarstwa rolnego, R-k Remontu Inwentarza Martwego i R-k Remontu Budynków.

R-k Zarządu Folwarku. Jest to rachunek przeznaczony do zebrania w nim wydatków bezpośrednich i pośrednich związanych z rocznym utrzymaniem pracowników administracji rolnej majątku, a więc rządcy, magazyniera i, o ile znajdują się w majątku, praktykanta względnie pomocnika rządcy.

Wydatki te dotyczą: rocznego użytkowania mieszkań i budynków gospodarskich przynależnych do tych mieszkań, pensji, ordynarji, kosztów leczenia i innych wydatków, wynikających z treści umów zawartych z pracownikami.

Koszt użytkowania mieszkań i przynależnych do nich budynków gospodarskich składa się z amortyzacji tych budynków i z przypadającej od nich składki ogniowej. Koszt ten zalicza się do rachunku w ostatnim dniu kończącego się roku gospodarczego w sposób następujący: Odpis na amortyzację budynków zapisuje się na stronie debetowej R-ku Zarządu Folwarku przy jednoczesnem uznaniu R-ku Amortyzacji Budynków. Natomiast, składkę ogniową wpisuje się zasadniczo do R-ku Kosztów Ogólnych i dlatego w końcu roku część tej składki, obciążającą budynki oddane do użytku pracowników administracji rolnej, przenosi się z R-ku Kosztów Ogólnych do R-ku Zarządu Folwarku.

Pensje i ordynarje wpisuje się do rachunku co kwartał, a mianowicie: ordynarję wpisuje się w pierwszym dniu każdego rozpoczynającego się kwartału kalendarzowego, pensje zaś w ostatnim dniu tegoż kwartału. Produkty karmowe, wydawane pracownikom administracyjnym na utrzymanie ich krów w okresie zimowym, zapisuje się do rachunku w ostatnim dniu każdego miesiąca, względnie raz na początku okresu zimowego, t. j. wówczas, gdy produkty te są wydawane.

Wartość ordynarji, opału i produktów karmo-

wych, wydawanych pracownikom, oblicza się po cenie rynkowej w ostatnim dniu tego miesiąca, w którym zostały wydane, względnie po cenie uzyskanej przy sprzedaży części tych produktów, o ile sprzedaż ich miała miejsce w miesiącu ubiegłym. Jeżeli w rachunkach materjałowych ceny dla tych produktów są już ustalone, wówczas wartość pieniężną produktów wydanych pracownikom oblicza się podług tych cen.

Pozostałe wydatki, związane z utrzymaniem pracowników administracyjnych, będą przeważnie wydatkami gotówkowymi i dlatego wpisujemy je do rachunku w miarę ich ponoszenia.

W ten sposób, w R-ku Zarządu Folwarku zbierzemy wszystkie wydatki bezpośrednie i pośrednie poniesione w ciągu roku na utrzymanie tych pracowników administracyjnych majątku, których praca dotyczy wytwórczości roślinnej i zwierzęcej. Saldo rachunku przenosimy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

O ile w majątku są prowadzone jeszcze inne działy produkcji, to dla każdego z nich prowadzimy oddzielny R-k Zarządu, naprzykład: Zarząd Gospodarstwa Rybnego, Zarząd Gospodarstwa Leśnego, Zarząd Gorzelni i t. p. I w tym wypadku, staramy się zebrać w każdym rachunku wszystkie wydatki bezpośrednie i pośrednie związane z rocznem utrzymaniem pracowników danego zarządu. Saldo każdego rachunku zarządu zaliczamy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

Z powyższego wynika, że w końcu roku gospodarczego, każdy rachunek zarządu wyrówna się całkowicie. Pozostanie w nim jednak dokładny obraz wydatków poniesionych na utrzymanie pracowników administracyjnych danego zarządu. Umożliwi to nam przedstawienie tych kosztów w rocznem sprawozdaniu rachunkowem podług ważniejszych elementów wydatków poniesionych.

R-k Kosztów Ogólnych. Rachunek ten prowadzimy po to, aby zebrać w nim wszystkie wydatki o charakterze ogólnym, a dotyczące jedynie produkcji roślinnej i zwierzęcej.

Niektóre z tych wydatków powtarzają się stale co roku. Inne są sporadyczne, a więc nie zawsze powtarzają się co roku. Dlatego, wskazane jest prowadzenie dwóch kont pomocniczych do rachunku głównego Kosztów Ogólnych, a mianowicie konta Wydatków Stałych i konta Wydatków Zmiennych.

W ostatnim dniu roku gospodarczego analizujemy każde z tych kont w celu sporządzenia zestawienia w sumach ogólnych wydatków poniesionych, podług ważniejszych ich elementów. Wówczas przenosimy z każdego konta pomocniczego zebrane w nim wydatki do rachunku głównego w postaci sporządzonych zestawień. Saldo rachunku głównego zaliczamy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

Dla każdego działu wytwórczości rolnej prowadzimy oddzielny rachunek kosztów ogólnych, który w działach o charakterze przemysłowym, czy też handlowym otrzymuje tytuł Kosztów Handlowych.

Do konta Wydatków Stałych wpisujemy następujące grupy kosztów:

a) podatki: państwowy gruntowy, komunalny drogowy i gminny wyrównawczy;

b) składkę pracodawcy do Ubezpieczalni Społecznej od poborów pracowników i od zarobków robotników;

c) składki ubezpieczeniowe od ognia i gradobicia;

d) składki o charakterze przymusowym, jak naprzykład: do T-wa Dozoru Kotłów parowych, składka kościelna, na straż ogniową, na ubogie dzieci gminy i t. p.;

e) składki do towarzystw i związków rolniczych;

f) opłaty pocztowe: depesze, porto, przesyłki, abonament telefonu i rozmowy telefoniczne;

g) opłaty administracyjne w urzędach państwowych i samorządowych;

h) opłaty sądowe, rejentalne i porad prawnych;

i) opłaty stemplowe i zakup blankietów wekslowych;

j) wydatki biurowe, a więc: zakup książek i druków rachunkowych, zakup materjałów piśmiennych i przyborów biurowych, koszt opału, światła, utrzymania porządku i czystości w biurze oraz różne inne drobne wydatki biurowe;

k) koszty leczenia pracowników, służby i robotników;

l) podróże i wyjazdy służbowe w sprawach majątkowych oraz wydatki reprezentacyjne;

m) odpisy na zużycie (na amortyzację) inwentarza martwego, budynków użytku ogólnego (spichlerz, magazyn, stodoła, szopy na zboże), urządzeń stałych (gnojownia betonowa, silosy, drenarz) i tenuta dzierżawna, o ile rolnik pracuje na majątku dzierżawionym, a nie na własnym;

n) wszystkie inne wydatki o charakterze ogólnym, które ponosimy co roku, jak naprzykład dożynki i t. p.

Do Wydatków Zmiennych zaliczamy wszystkie pozostałe wydatki o charakterze ogólnym, które ponosimy sporadycznie, a nie stale co roku.

W ostatnim dniu roku gospodarczego analizujemy każde konto pomocnicze w celu wyeliminowania z niego wydatków dotyczących innych działów produkcji i zaliczenia ich do rachunków właściwych, jak naprzykład: składka do T-wa Dozoru Kotłów za kocioł w gorzelni, czy tartaku lub w młynie, podatek gruntowy za las i t. p. Na kontach pozostawiamy jedynie wydatki związane z produkcją roślinną i zwierzęcą. Wówczas, sporządzamy zestawienia w sumach ogólnych podług ważniejszych elementów wydatków poniesionych i zebrane w nich koszty przenosimy do głównego R-ku Kosztów Ogólnych. W ten sposób w rachunku głównym otrzymamy jasny i przejrzysty obraz wydatków poniesionych, gdyż wolny od szczegółów, które znajdują się w kontach pomocniczych. Saldo rachunku głównego zaliczamy następnie jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

W taki sam sposób postępujemy z pozostałymi rachunkami Kosztów Ogólnych, czy Handlowych, o ile są prowadzone.

R-k Remontu Inwentarza Martwego. W tym rachunku staramy się zebrać wszystkie wydatki poniesione na remont konserwacyjny inwentarza martwego, maszyn, narzędzi i urządzeń zarówno działu rolnego, jak i innych działów wy-

twórczości. Wydatki te dotyczą przedewszystkiem materjałów użytych do remontu i robocizny bądź majstrów specjalnie w tym celu zgodzonych, bądź też warsztatów obcych, w których był dokonany remont konserwacyjny inwentarza martwego, maszyn, narzędzi i urządzeń.

Ilość i wartość materjałów użytych do remontu, wpisujemy do tego rachunku z odpowiednich rachunków materjałowych na podstawie obrotów spichrza i magazynu, obliczając wartość materjałów rozchodowanych po cenach ustalonych w tych rachunkach.

W treści każdego zapisu dokonanego w rachunku należy zaznaczyć wyraźnie, którego działu wytwórczości dotyczy inwentarz poddany remontowi, aby na tej podstawie można było zarachować koszt dokonanego remontu do właściwego rachunku produkcji. W R-ku Remontu Inwentarza Martwego powinny pozostać w końcu roku jedynie wydatki dotyczące działu produkcji roślinnej i zwierzęcej. Wówczas saldo rachunku zaliczamy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Remontu Budynków. Już sam tytuł tego rachunku wskazuje, że jest on przeznaczony do zebrania w nim wydatków związanych z remontem konserwacyjnym budynków. Wydatki te składają się z wartości pieniężnej materjałów użytych do remontu i z kosztu robocizny majstrów w tym celu zgodzonych oraz z kosztu remontu dokonanego przez firmy obce.

I w tym rachunku należy zawsze podawać w treści zapisu, do którego działu wytwórczości jest zaliczony budynek remontowany, aby koszt poniesiony można było zarachować na właściwy rachunek produkcji w ostatnim dniu roku gospodarczego. Na rachunku powinny pozostać jedynie wydatki poniesione na remont budynków przeznaczonych dla działu produkcji roślinnej i zwierzęcej. Saldo rachunku zarachowujemy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-KI UTRZYMANIA SIŁ ROBOCZYCH

Dla każdego rodzaju sił roboczych należy prowadzić oddzielny rachunek, a to w celu zebrania w nim całorocznych wydatków bezpośrednich i pośrednich, związanych z utrzymaniem tych sił roboczych. Wszystkie rachunki utrzymania sił roboczych są w zasadzie rachunkami debetowymi, to znaczy, że prowadzone w nich zapisy dotyczą tylko wydatków poniesionych i nie wykazują zarachowań robocizny do poszczególnych rachunków produkcji. Wyjątek stanowi pod tym względem rachunek robocizny akordowej.

Rachunki należące do tej grupy są następujące: R-k Utrzymania Ordynarjuszów, R-k Robotników Miesięcznych, R-k Utrzymania Sezonowych, R-k Dniówki (posyłki i najem obcy), R-k Robocizny Akordowej, R-k Utrzymania Traktora, R-k Utrzymania Koni Roboczych i R-k Utrzymania Wołów Roboczych.

R-k Utrzymania Ordynarjuszów. Całoroczne utrzymanie ordynarjuszów składa się z następujących wydatków zasadniczych: z kosztu użytkowania budynków mieszkalnych i gospodarskich oddanych ordynarjuszom do ich dyspozycji, z pensji, z ordynarji, z produktów karmowych wydawanych ordynarjuszom na utrzymanie ich krów w okresie zimowym, z kosztów leczenia służby i z innych wydatków, jak naprzykład strawne fornali i t. p.

Wydatki gotówkowe wpisujemy do tego rachunku w miarę ich ponoszenia. Natomiast ordynarję wpisujemy w pierwszym dniu każdego rozpoczynającego się kwartału kalendarzowego, pensje zaś w ostatnim dniu tegoż kwartału. Produkty karmowe, wydawane na utrzymanie krów ordynarjuszów w okresie zimowym, księgujemy raz na miesiąc, względnie raz na początku okresu zimowego, czyli wówczas, gdy są wydawane, obliczając ich wartość pieniężną po cenach ustalonych w rachunkach materjałowych.

Zapisy w tym rachunku powinno się prowadzić podług grup, na które ordynarjusze zostali podzieleni. Są one następujące: rzemieślnicy, dozorcy i fornale. Do rzemieślników zaliczamy mechanika, kowala i stelmacha. Za dozorców uważamy każdego ordynarjusza, którego funkcją zasadniczą jest dozorowanie i dlatego do tej grupy zaliczamy: karbowych, polowych, stajennych (przy stadninie), oborowych, świniarzy, owczarzy i stróżów. Fornalami wreszcie są ordynarjusze, którym powierzyliśmy konie robocze, aby przy ich pomocy wykonywali wszelkie prace w majątku.

Ponieważ głównym obciążeniem tego rachunku jest wartość produktów wydawanych na ordynarję i na utrzymanie krów służby, przeto nietrudno prowadzić w nim zapisy podług wyżej podanych grup ordynarjuszów. Produkty bowiem wydaje się ordynarjuszom na podstawie odpowiednio sporządzonej listy, w której są oni podzieleni już na grupy wyżej ustalone. Saldo rachunku zarachowujemy w końcu roku gospodarczego jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Robotników Miesięcznych. Koszt utrzymania tej kategorji robotników składa się jedynie z pensji wypłacanej im co miesiąc na podstawie sporządzonej listy płacy. To też w treści zapisu należy podać numer listy płacy i miesiąc, za który opiewa. Saldo rachunku zarachowujemy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Utrzymania Sezonowych. Utrzymanie sezonowych jest bardzo podobne do utrzymania ordynarjuszów. Otrzymują oni bowiem oprócz pensji miesięcznej jeszcze mieszkanie do swego użytku, opał, światło, produkty żywnościowe na swoje utrzymanie i są leczeni na koszt majątku. Wobec tego sposób prowadzenia tego rachunku nie różni się zasadniczo od sposobu prowadzenia rachunku utrzymania ordynarjuszów tembardziej, że sam rachunek składa się z podobnych elementów wydatków. W końcu roku gospodarczego, saldo rachunku zaliczamy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

Dniówka. Jest to rachunek, w którym wykazujemy ile wypłaciliśmy robotnikom dniówkowym, t. j. robotnikom otrzymującym zapłatę za każdy dzień przepracowany. Posyłki otrzymują zapłatę również tylko za każdy dzień pracy i dlatego są zasadniczo robotnikiem dniówkowym. Zapisy do tego rachunku wprowadzamy na podstawie odpowiednio sporządzonych list płacy. Wobec tego, w treści zapisu należy podać numer

listy płacy, okres czasu za który opiewa i oddzielnie sumy wypłacone posyłkom od sum wypłaconych robotnikom obcym.

Każdy ordynarjusz, przyjęty do służby, zobowiązuje się dostarczyć pewnej ilości posyłek, którym daje pełne utrzymanie. Wobec tego, ordynarjusze odbierają posyłkom wydawane im świadczenia w naturze (t. zw. funty), uważając, że świadczenia te należą im się jako zwrot kosztu utrzymania posyłek.

Dlatego, wartość pieniężną świadczeń w naturze, przypadających w zasadzie posyłkom, zalicza się mimo to do rachunku utrzymania ordynarjuszów, aby odtworzyć rzeczywisty stan rzeczy. W omawianej metodzie rachunkowej, można jednak zarachowywać wartość tych świadczeń do R-ku Dniówki, ponieważ w tej metodzie nie zaliczamy kosztu robocizny wykonanej do odpowiednich rachunków produkcji. Ilość i wartość wydanych świadczeń w naturze zarachowujemy z odpowiednich rachunków materjałowych. Saldo rachunku zaliczamy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Robocizny Akordowej. Sam tytuł rachunku wskazuje już na to, że prowadzone w nim zapisy dotyczą wypłat robotnikom, którzy wykonują swoją pracę za wynagrodzeniem zgóry określonem podług ustalonych stawek płacy za jednostkę pracy wykonanej. To też wypłaty dokonuje się dopiero po odebraniu pracy od akordantów, gdyż dopiero wtedy wiadomo ile wykonali oni jednostek pracy i jaka należy im się wypłata.

Z tego powodu wiadomo zawsze, na poczet którego działu wytwórczości akordanci wykonali pracę. Dla każdego rodzaju pracy akordowej należy sporządzać oddzielną listę płacy, wykazując w niej rodzaj wykonanej pracy, ilość jednostek pracy i płacę zasadniczą za tę jednostkę oraz ogólną sumę należną akordantom. Zapis wprowadzamy do rachunku na podstawie sporządzonej listy płacy, wymieniając w treści zapisu rodzaj pracy wykonanej i dział wytwórczości, na poczet którego praca ta została wykonana.

Jeżeli akordanci otrzymują za swoją pracę również i świadczenia w naturze, to wartość tych świadczeń obliczamy na podstawie cen ustalonych w odpowiednich rachunkach materjałowych.

W końcu roku zarachowujemy do właściwych rachunków produkcji prace wykonane przez akordantów na poczet poszczególnych działów wytwórczości, pozostawiając w rachunku jedynie prace dotyczące produkcji roślinnej i zwierzęcej. Saldo rachunku zarachowujemy jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Utrzymania Traktora. Jest to rachunek przeznaczony do zebrania w nim wydatków związanych ściśle z pracą traktora. A zatem, wykazujemy w nim wartość materjałów pędnych, olejów i smarów użytych do pracy traktora oraz koszt drobnych części wymiennych, które nie stanowią jednak o remoncie konserwacyjnym maszyny.

Właściwy koszt remontu traktora będzie wykazany w R-ku Remontu Inwentarza Martwego. Odpis zaś na zużycie traktora (jego amortyzację) będzie uwidoczniony w R-ku Kosztów Ogólnych w ogólnej sumie odpisanej na zużycie Inwentarza Martwego. Saldo rachunku zarachowujemy w końcu roku jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Utrzymania Koni Roboczych. Całoroczny koszt utrzymania koni roboczych składa się z następujących elementów zasadniczych: z kosztu użytkowania budynku stajni, z odpisów miesięcznych na zużycie koni, jako siły roboczej, z wartości paszy skarmionej, z kosztów leczenia koni, ich kucia i z zakupu drobnych sprzętów do obsługi koni roboczych, jak np.: zgrzebła, szczotki, miarki do obroków, opałki i kosze do pasz, wiadra i t. p. drobne sprzęty pomocnicze.

Koszt użytkowania stajni t. j. roczny odpis na zużycie budynku łącznie z przypadającą składką ogniową, dzieli się przez 12, aby ustalić wysokość miesięcznego przydziału tego kosztu i obciążyć nim co miesiąc rachunek utrzymania koni roboczych. Rachunek bowiem utrzymania koni roboczych prowadzi się zasadniczo podług miesięcy, to znaczy, że staramy się zebrać w nim co miesiąc wszystkie wydatki bezpośrednie i pośrednie, związane z utrzymaniem koni roboczych w danym miesiącu.

Odpisy na zużycie koni roboczych wprowadza się do rachunku również co miesiąc, na podstawie opracowanych w tym celu tablic odpisów miesięcznych. Jednocześnie uznajemy sumą odpisaną R-k Inwentarza Żywego, wobec czego wartość inwentarza żywego w końcu roku będzie inna, niż była na początku roku gospodarczego.

Wartość obroku i pasz, skarmionych w ciągu miesiąca, zarachowuje się do rachunku na zasadzie obrotów spichrza i magazynu, obliczając ją po cenach ustalonych w odpowiednich rachunkach materjałowych.

Pozostałe wydatki będą to wydatki przeważnie gotówkowe i dlatego wprowadzamy je do rachunku w miarę ich ponoszenia. Saldo rachunku zaliczamy w końcu roku jako naszą stratę do R-ku Strat i Zysków.

R-k Utrzymania Wołów Roboczych. Co do swego przeznaczenia i charakteru wpisywanych wydatków, rachunek ten jest podobny do poprzedniego. Dlatego i sposób prowadzenia tego rachunku jest taki sam.

PRODUKTY I MATERJAŁY

Do tej grupy należą rachunki przeznaczone dla wykazania obrotów produktami i materjałami. Są to rachunki o charakterze wyłącznie ewidencyjnym, to znaczy, że służą jedynie do kontroli obrotów dokonywanych, a nie do wykazywania strat, względnie zysków. Dlatego salda końcowe w tych rachunkach, wykazujące wartość remanentów pozostałych z okresu ubiegłego, wyrównują bez reszty każdy rachunek materjałowy.

Ceny poszczególnych produktów i materjałów, które przyjmujemy co miesiąc w celu ustalenia wartości obrotu, dokonanego tymi produktami i materjałami, są zazwyczaj różne i dlatego w końcu roku wartość remanentu, pozostałego z poprzedniego okresu gospodarczego, mogłaby być wykazana albo za wysoko, albo też za nisko.

Aby uniknąć podobnej ewentualności należy operować zawsze cenami przeciętnemi, wyprowadzanemi każdorazowo po wpisaniu do rachunku nowego przychodu produktu, czy materjału. Wówczas rozchody obliczamy po tej nowej średniej cenie, unikając w ten sposób rażących różnic w cenach, a tem samem i wykazania niewłaściwej wartości remanentu, pozostałego z okresu ubiegłego.

Obroty produktów i materjałów są prowadzone w następujących rachunkach zbiorowych:

- R-k Ziarna Zbożowego,
- R-k Okopowych,
- R-k Siana,
- R-k Innych Produktów Rolnych

(Produkty rolne)

- R-k Produktów Żywnościowych,
- R-k Produktów Karmowych,
- R-k Olejów i Smarów,
- R-k Materjałów Budowlanych i Remontowych,
- R-k Materjałów Opałowych, Pędnych i Świetlnych,
- R-k Różnych Materjałów,
- R-k Nawozów Sztucznych.

W tych 11 zasadniczych rachunkach zbiorowych wykazujemy w sumach ogólnych obroty dokonane, szczegóły bowiem będą w kontotece materjałowej.

Przychód każdego produktu czy materjału może pochodzić albo z zakupu, albo też z własnej produkcji. Jeżeli produkt względnie materjał został zakupiony, to cena jego jest nam znana i podług niej obliczamy wartość pieniężną przychodu. Jeżeli natomiast przychód pochodzi z produkcji własnej, wówczas wartość przychodowanego produktu czy materjału ustalamy na podstawie ceny rynkowej w ostatnim dniu tego miesiąca, w którym przychód nastąpił. Gdyby jednak była dokonana w miesiącu ubiegłym sprzedaż części zapasu tego samego produktu czy materjału, którego przychód zarachowaliśmy do rachunku, wówczas wartość pieniężną tego przychodu obliczamy po cenie uzyskanej przy sprzedaży produktu czy materjału.

A zatem **regułą zasadniczą przy prowadzeniu rachunków materjałowych jest przedewszystkiem wyprowadzanie nowej przeciętnej ceny produktu czy materjału po każdorazowem zarachowaniu nowego przychodu, aby w ten sposób ustalić cenę, podług której będziemy obliczać wartość rozchodu tegoż produktu w miesiącu ubiegłym.**

W tym celu dzielimy przez ogólną ilość wagową lub objętościową danego produktu, a więc przez ilość, którą dysponowaliśmy w miesiącu ubiegłym, łączną sumę wartości remanentu tego produktu, pozostałego z miesiąca poprzedniego i jego przychodu w miesiącu ubiegłym. Iloraz otrzymany wskaże nam nową przeciętną cenę produktu, podług której obliczamy właśnie wartość rozchodu tegoż produktu w miesiącu ubiegłym.

Saldo rachunku materjałowego, wykazujące ilość i wartość remanentu pozostałego z okresu poprzedniego, przejdzie bez żadnych zmian do R-ku Bilansu Zamknięcia, to znaczy, że wartość pieniężną tego remanentu obliczamy zawsze podług ostatniej przeciętnej ceny, ustalonej w danym rachunku materjałowym.

R-K SUM PRZECHODNICH

Jest to rachunek o charakterze pomocniczo-wynikowym. Prowadzimy go jedynie w celu umożliwienia sobie wykazania w R-ku Upraw Polowych całkowitego wyniku z upraw prowadzonych w danym roku gospodarczym, a więc i w celu wykazania tem samem, czy uprawy polowe dały nam zysk, czy też stratę.

Pozatem rachunek ten ma również za zadanie ustalenie w następnym okresie gospodarczym, czy uzyskaliśmy z omłotu pozostałego remanentu zboża w snopie mniej, czy też więcej ziarna, niż zaliczyliśmy go do Bilansu Zamknięcia.

Wreszcie chodzi jeszcze o to, aby wyeliminować z wyników upraw polowych w nowej kampanji rolnej zysk, względnie stratę powstałą na skutek realizacji (omłotu) remanentu zboża w snopie, pozostałego z ubiegłego roku gospodarczego.

W tym celu ustalamy dla każdego rodzaju zboża w ostatnim dniu roku gospodarczego ilość kóp tego zboża w snopie, która pozostała jako remanent z roku poprzedniego, a następnie ustalamy na zasadzie omłotów dokonanych ilość kwintali ziarna spodziewanego z omłotu tego remanentu. Wówczas obliczamy wartość tego ziarna po cenie rynkowej, aby uznać tą wartością R-k Upraw Polowych, a obciążyć R-k Sum Przechodnich. W treści zapisu podajemy dla każdego rodzaju zboża w snopie ilość kóp pozostałych jako remanent i ilość kwintali ziarna, spodziewanego z omłotu tego remanentu.

W ten sposób osiągamy dwa następujące cele: a) w R-ku Upraw Polowych wykazujemy całkowity wynik osiągnięty w danym roku gospodarczym i b) unikamy wykazania w odpowiednich rachunkach materjałowych fikcyjnego przychodu ziarna, który będzie nam znany dopiero po całkowitem omłóceniu remanentu zboża w snopie.

W nowym okresie gospodarczym wykazujemy w R-ku Sum Przechodnich rzeczywisty wynik omłotu remanentu zboża w snopie, podając w treści zapisu ilość kwintali ziarna omłóconego i obliczając jego wartość po cenie rynkowej w ostatnim dniu miesiąca, w którym omłot był dokonany. A zatem będzie to już nowa cena rynkowa. Ilość i wartość ziarna rzeczywiście omłóconego zarachowujemy z R-ku Sum Przechodnich do R-ku Ziarna Zbożowego po tej nowej już cenie rynkowej.

Z powyższego jasnem jest, że w R-ku Sum Przechodnich uwidocznimy wówczas z jednej strony rzeczywistą ilość i wartość ziarna uzyskanego z omłotu remanentu każdego rodzaju zboża w snopie, z drugiej strony podamy ilość i wartość każdego gatunku ziarna, obliczoną przez nas na zasadzie przypuszczalnego wyniku omłotu tegoż remanentu zboża w snopie.

Z porównania ogólnych sum na obydwóch stronach rachunku okaże się w sposób jasny i dla każdego zrozumiały, czy ilość ziarna rzeczywiście uzyskana z omłotu remanentu zboża w snopie i wartość pieniężna tego ziarna jest mniejsza, czy też większa od ilości i wartości zarachowanej przez nas do Bilansu Zamknięcia.

Powstałe stąd różnice, które ustalimy dopiero po całkowitem zakończeniu omłotu remanentu zboża w snopie, będą przedstawiały tem samem

saldo przejściowe rachunku, wykazujące otrzymany zysk, względnie poniesioną stratę na remanencie zboża w snopie, pochodzącym z upraw polowych ubiegłego roku gospodarczego. Saldo rachunku, wykazujące różnice oddzielnie dla każdego rodzaju ziarna, przenosimy do R-ku Strat i Zysków bądź jako straty, bądź też jako zyski nie mające jednak nic wspólnego z wynikami upraw polowych bieżącej kampanji rolnej. Tem samem R-k Sum Przechodnich wyrówna się chwilowo, t. j. do czasu, gdy wpiszemy w końcu roku wartość remanentu zboża w snopie pochodzącego z upraw kończącego się okresu gospodarczego. Wartość tego nowego remanentu zboża w snopie zaliczymy oczywiście do R-ku Bilansu Zamknięcia.

Wobec takiego ujęcia sprawy wynik omłotu remamentu zboża w snopie, pozostałego z okresu poprzedniego, nie będzie figurował w R-ku Upraw Polowych nowej kampanji rolnej, a więc wynik Upraw Polowych w nowym okresie gospodarczym będzie dotyczył jedynie tego tylko okresu.

R-K RÓŻNYCH SPRZEDAŻY I OPŁAT

W omawianej metodzie rachunkowości rolnej rachunek ten został zaliczony do grupy „Inne R-ki i Bilanse". Prowadzimy go po to, aby wykazywać w nim wszelkiego rodzaju drobne sprzedaże, nie mające w zasadzie nic wspólnego z produkcją rolną.

Do takich sprzedaży należy zaliczyć: sprzedaż szmelcu żelaznego uzyskanego z wybrakowanych maszyn i narzędzi, nie nadających się już do użytku, sprzedaż słomy i plew, o ile są one wogóle sprzedawane, opłaty za prawo zbierania jagód, czy grzybów w lesie i t. p. Sumy uzyskane z tych sprzedaży będą wpisane oczywiście na stronie kredytowej rachunku. Natomiast na stronie debetowej zapiszemy jedynie wartość inwentarzową maszyn i narzędzi sprzedanych jako szmelc.

A zatem w tym jedynym rachunku sprzedaży zbieramy wszelkie przypadkowe wpływy osiągnięte z różnych opłat i ze sprzedaży drobnych partji produktów i materjałów, nie pochodzących z produkcji prowadzonych w majątku. Do tego rachunku wpiszemy również sumy uzyskane ze sprzedaży trawy z rowów i miedz. Jak widzimy, są to przeważnie drobiazgi, które muszą być jednak ujęte rachunkowo, ponieważ sprzedaże te miały miejsce.

RACHUNKI PRODUKCJI

Dla każdego działu produkcji przeznaczamy oddzielny rachunek, aby wykazać w nim w końcu roku, czy z produkcji tego działu otrzymaliśmy zysk, czy też ponieśliśmy stratę.

Na stronie debetowej rachunku wpisujemy wszystkie wydatki poniesione na dany dział produkcji, na stronie zaś kredytowej rachunku podajemy wyniki otrzymane z tego działu, obliczając ich wartość pieniężną po cenie rynkowej ostatniego dnia tego miesiąca, w którym otrzymaliśmy wynik, czy to całkowity, czy to częściowy.

Saldo każdego rachunku produkcji zarachowujemy w końcu roku jako naszą stratę, względnie zysk do R-ku Strat i Zysków. Będą to oczywiście straty i zyski brutto.

R-k Upraw Polowych (Produkcja Roślinna). Buchalterzy rolni nadają zwykle temu rachunkowi tytuł „Ziemiopłody". Jest to nomenklatura zupełnie nieodpowiednia, gdyż niezgodna z pojęciem, które słowo to oznacza.

Słowo „ziemiopłód" oznacza przedewszystkiem płód pochodzący z ziemi, a nie zabiegi i czynności rolnika związane z uprawą ziemi, aby otrzymać z tej uprawy pożądany płód rolny. Natomiast, określenie „uprawa polowa" oznacza w rozumieniu rolniczem szereg zabiegów i prac rolnika na roli w celu otrzymania płodu z rośliny uprawianej na tej roli. Dlatego najodpowiedniejszą nomenklaturą w tym wypadku, bo określającą jasno charakter zapisów w rachunku, jest nomenklatura „Uprawy Polowe".

Każda uprawa polowa jest w zasadzie samodzielną produkcją roślinną, dającą nam w wyniku odpowiedni płód rolny, jak naprzykład: ziarno zbóż chlebowych, roślin motylkowych, oleistych, paszę zieloną, siano, kłęby lub bulwy okopowych i t. p. Dlatego właśnie wynik każdej uprawy polowej powinien być zarachowany do odpowiedniego rachunku materjałowego. Z tego również powodu rachunek, w którym zapisujemy wydatki poniesione na produkcję płodów roślinnych, a jednocześnie podajemy wyniki otrzymane z tej produkcji, powinien być zatytułowany „Uprawy Polowe", gdyż definicja ta wskazuje nam wyraźnie, jakiego rodzaju wydatki i wyniki należy wpisywać do tego rachunku.

Na stronie debetowej rachunku Upraw Polowych wpisujemy wartość wysadzonych bulw kartofli oraz wysianego ziarna i nawozów sztucznych. W treści zapisu należy zaznaczyć wyraźnie, czy wysiane ziarno i nawozy dotyczą uprawy, z której zbiór przypada w kampanji bieżącej, czy też w następnej, aby można było ustalić sumę wydatków poniesionych na poczet upraw, z których wynik otrzymamy dopiero w następnym okresie gospodarczym, a więc abyśmy mogli zarachować tę sumę na poczet następnej kampanji rolnej.

Na stronie kredytowej rachunku wykazujemy wysokość i wartość wyników otrzymanych z upraw polowych. Podajemy zatem: ilość i wartość produktu uzyskanego z każdej uprawy polowej, obliczając jego wartość pieniężną po cenie rynkowej w ostatnim dniu tego miesiąca, w którym produkt otrzymaliśmy. Ilość i wartość tego produktu zarachowujemy jednocześnie do właściwego rachunku materjałowego.

Gdyby część produktu zaprzychodowanego została sprzedana następnie po innej cenie niż ta, podług której zarachowaliśmy jego przychód z R-ku Upraw Polowych do właściwego rachunku materjałowego, wówczas należy wprowadzić odpowiednią poprawkę do obydwóch rachunków.

Jeżeli okaże się naprzykład, że cena sprzedażna jest wyższa od przyjętej przez nas przy obliczaniu wartości zarachowanego przychodu płodu rolnego, to powstałą z tego powodu różnicą należy uznać dodatkowo R-k Upraw Polowych i obciążyć jednocześnie właściwy rachunek materjałowy. W przeciwnym wypadku księgujemy powstałą różnicę odwrotnie, to znaczy, że uznajemy właściwy rachunek materjałowy i obciążamy R-k Upraw Polowych.

I w jednym i w drugim wypadku należy wyprowadzić natychmiast w odpowiednim rachunku materjałowym nową średnią cenę produktu rolnego, aby obliczać następnie wartość rozchodu tym produktem po sprostowanej już średniej cenie. Inaczej, w rachunku materjałowym powstanie różnica, z powodu której wykażemy w końcu roku albo zbyt wysoką, albo też zbyt niską wartość remanentu danego płodu rolnego.

W taki sam sposób postępujemy w wypadku, gdy okaże się w końcu roku, że ostatnia przeciętna cena płodu rolnego, ustalona w rachunku materjałowym, jest wyższa od istniejącej na ten płód ceny rynkowej. W tym wypadku nie możemy obliczać wartości remanentu płodu po przeciętnej cenie ustalonej w rachunku materjałowym, gdyż wówczas wykazalibyśmy wyższą wartość tego remanentu, niż jest ona w rzeczywistości. Za podstawę do obliczenia wartości remanentu płodu rolnego należy wówczas przyjąć cenę rynkową. Ponieważ nie wolno wykazywać strat, względnie zysków w rachunkach materjałowych, przeto jedynym wyjściem jest następujące księgowanie sprostowania tej ceny.

Różnicę między wartością remanentu, obliczoną po cenie ustalonej w rachunku materjałowym, a wartością tegoż remanentu, obliczoną na podstawie istniejącej ceny rynkowej, zapisujemy na stronie kredytowej rachunku materjałowego, obciążając jednocześnie R-k Upraw Polowych. W ten sposób wartość remanentu płodu będzie obliczona podług właściwej ceny rynkowej, natomiast w R-ku Upraw Polowych wykażemy z tego powodu mniejszy zysk, a więc również będziemy w zgodzie z rzeczywistością.

Zielonki skarmionej przez inwentarz żywy nie zarachowujemy z R-ku Upraw Polowych do R-ku Utrzymania odpowiedniego inwentarza żywego mimo, iż zielonkę otrzymujemy z uprawy polowej. Postępujemy tak z niżej wskazanych powodów.

Metoda rachunkowa, wykazująca jedynie wyniki ogólne podług działów produkcji, nie daje nam możności wyprowadzania kosztu zielonki tak samo, jak zresztą każdego innego płodu rolnego, a to z tego powodu, że nie możemy zebrać w poszczególnych rachunkach produkcji absolutnie wszystkich wydatków bezpośrednich i pośrednich, obciążających daną produkcję. Materjał źródłowy, służący za podstawę do księgowania, nie jest bowiem segregowany w sposób odpowiedni do tego celu w toku jego zdobywania, które ogranicza się do ustalenia tylko ogólnych sum wydatków poniesionych podług ich charakteru, bez uwzględniania miejsca ich przeznaczenia. Wydatki te wpisujemy do przeznaczonych na to rachunków pomocniczych. Brak podania miejsca przeznaczenia wydatku poniesionego uniemożliwia nam przeprowadzenie przydziału części tych wydatków do odpowiednich rachunków produkcji.

Następnie przy omawianej metodzie rachunkowej, ustalenie wartości zielonki natrafia na trudność jeszcze i z tego powodu, że dla zielonek nie istnieją ceny rynkowe, a zatem brak podstaw dostatecznie uzasadnionych dla ustalenia jakiejkolwiek bądź ceny. Dlatego, każda cena, którą przyjęlibyśmy dla obliczenia wartości zielonki skarmionej, byłaby fikcją, a fikcji nie wolno przecież wprowadzać do rachunkowości, gdyż wówczas przekreślilibyśmy całkowicie wartość prowadzonej rachunkowości rolnej.

Do ogólnej sumy, wykazanej na stronie kredytowej R-ku Upraw Polowych, dodajemy w ostatnim dniu roku gospodarczego: wartość remanentu zboża w snopie pozostałego z zakończonego okresu rachunkowego i wartość wydatków poniesionych na uprawy polowe, z których zbiory przypadają dopiero w następnym okresie gospodarczym. Od tak wyprowadzonej ogólnej sumy na stronie kredytowej rachunku potrącamy ogólną sumę wykazaną na jego stronie debetowej w celu ustalenia salda i zarachowania go do R-ku Strat i Zysków.

Jak widzimy z powyższego, R-k Upraw Polowych jest jednocześnie rachunkiem pomocniczym i wynikowym. Taki sam charakter posiada każdy rachunek produkcyjny.

Produkcje Zwierzęce. Dział wytwórczości zwierzęcej składa się z tylu rodzajów produkcji, w ilu kierunkach jest użytkowany żywy inwentarz dochodowy. Dlatego prowadzimy tyle oddzielnych rachunków utrzymania inwentarza dochodowego, ile jego rodzajów chowamy dla celów specjalnych.

Całoroczny koszt utrzymania każdego inwentarza dochodowego składa się z następujących wydatków zasadniczych: z kosztu użytkowania budynku, w którym inwentarz utrzymujemy, z miesięcznych odpisów na zużycie się tego inwentarza, z wartości paszy skarmionej (oprócz zielonek i pastwiska), z kosztów leczenia inwentarza i z kosztu zakupu drobnych sprzętów do jego obsługi, jak naprzykład: zgrzebła, szczotki, krążki waty do cedzidła, miarki do paszy treściwej, opałki i skrzynki do paszy objętościowej lub okopowych, wiadra i t. p.

Odpisy na zużycie się inwentarza dochodowego należy ustalać w stosunku miesięcznym, przyjmując raz na zawsze odpowiednią stopę procentową tego odpisu, w zależności od rodzaju inwentarza dochodowego i od charakteru jego produkcji.

Wartość paszy skarmionej obliczamy na podstawie ceny ustalonej dla danego produktu w odpowiednim rachunku materjałowym. Pozostałe wydatki są przeważnie gotówkowe i dlatego wpisujemy je do rachunku w miarę ich ponoszenia.

Zapisy w rachunku utrzymania każdego inwentarza dochodowego prowadzimy podług miesięcy, to znaczy, że staramy się zebrać w każdym miesiącu wszystkie wydatki obciążające utrzymanie danego inwentarza dochodowego.

Pełna produkcja każdego inwentarza dochodowego składa się z produktów zwierzęcych i z przychówku, który otrzymujemy od tego inwentarza. Dlatego, na stronie kredytowej rachunku utrzymania inwentarza dochodowego podajemy rodzaj i ilość otrzymanych produktów zwierzęcych oraz ilość uzyskanego od niego przychówku.

Wartość pieniężną produktów zwierzęcych i przychówku obliczamy po cenach rynkowych, poczem zarachowujemy tę ilość i wartość w sposób następujący: produkty zwierzęce zaliczamy do właściwego rachunku materjałowego, nato-

miast przychówek zarachowujemy do odpowiedniego rachunku wychowu młodzieży zwierzęcej.

Jeżeli w majątku jest prowadzone naprzykład gospodarstwo mleczne i chów bydła, wówczas dla ujęcia całokształtu tej produkcji prowadzimy R-k Utrzymania Krów Dojnych, gdyż one są właśnie źródłem i środkiem produkcji zarówno przychówku, jak i produktów zwierzęcych.

W rachunku tym wykazujemy z jednej strony koszt utrzymania krów, z drugiej strony podajemy ilość i wartość pieniężną mleka udojonego od tych krów oraz ilość i wartość otrzymanych od nich cieląt. Porównując łączną wartość mleka i cieląt, otrzymanych od krów dojnych, z ogólną sumą wydatków poniesionych na ich utrzymanie, stwierdzimy tem samem, czy prowadzenie obory mlecznej opłaca się, czy też przynosi nam stratę.

W taki sam sposób prowadzimy zasadniczo rachunek utrzymania każdego inwentarza dochodowego. Dlatego, saldo rachunku utrzymania inwentarza dochodowego zarachowujemy w końcu okresu gospodarczego do R-ku Strat i Zysków bądź jako naszą stratę, bądź jako nasz zysk brutto.

R-ki Wychowu Młodzieży Zwierzęcej. Dla każdego rodzaju młodzieży zwierzęcej przeznaczamy po jednym rachunku w celu wykazania w nim kosztu wychowu tej młodzieży. Będziemy zatem prowadzić w miarę potrzeby R-k Wychowu Cieląt i Jałowizny, R-k Wychowu Źrebiąt i Koni i t. d.

Koszt wychowu młodzieży zwierzęcej składa się z następujących elementów: z kosztu użytkowania budynku, w którym młodzież utrzymujemy, z wartości paszy skarmionej, z kosztów leczenia i z zakupu drobnych sprzętów do obsługi młodzieży zwierzęcej. Wszystkie te wydatki zapisujemy oczywiście na stronie debetowej rachunku.

Na stronie kredytowej rachunku podajemy przedewszystkiem sumy uzyskane ze sprzedaży młodzieży przychowanej w bieżącym roku gospodarczym, a następnie w końcu roku wykazujemy podług wieku ilość i wartość sztuk pozostawionych do dalszego chowu z pośród tej samej młodzieży.

Jeżeli została sprzedana młodzież w wieku starszym, a więc młodzież pochodząca z przychówku lat poprzednich, wówczas postępujemy w sposób następujący: ilość sprzedanej młodzieży i sumę uzyskaną z jej sprzedaży wpisujemy na stronie kredytowej rachunku. Natomiast, na stronie debetowej rachunku podajemy wartość inwentarzową sztuk sprzedanych, przenosząc ją z R-ku Inwentarza Żywego.

Wartość sztuk pozostawionych do dalszego chowu, a pochodzących z przychówku otrzymanego w kampanji bieżącej, liczymy po cenie rynkowej, zarachowując zarówno ilość, jak i wartość tych sztuk do R-ku Inwentarza Żywego.

Dla sztuk starszych, pochodzących z przychówku lat poprzednich, zaliczamy w rachunku wychowu młodzieży tylko różnicę między ceną rynkową na sztuki podobne, a ich wartością inwentarzową podaną w Bilansie Otwarcia i zarachowaną do R-ku Inwentarza Żywego. Różnicę tę zarachowujemy z rachunku wychowu młodzieży do R-ku Inwentarza Żywego, gdyż o tę różnicę zwiększy się wartość tych sztuk. W ten sposób w R-ku Inwentarza Żywego wykażemy rzeczywistą wartość młodzieży pozostawionej do dalszego wychowu zarówno pochodzącej z przychówku lat poprzednich, jak i z przychówku zakończonego roku gospodarczego.

Dopiero po przeprowadzeniu powyższych dodatkowych zapisów uzupełniających wyprowadzamy saldo R-ku Wychowu młodzieży zwierzęcej i zarachowujemy je do R-ku Strat i Zysków.

Produkcje Przemysłowe. Dla każdej produkcji przemysłowej przeznaczamy oddzielny rachunek, w którym prowadzimy zapisy w sposób wyżej podany, uwzględniając oczywiście specyficzne cechy danej produkcji.

Inaczej tylko prowadzimy rachunki dla takich produkcji, które trwają nie przez cały rok gospodarczy, lecz znacznie krócej, jak naprzykład produkcja spirytusu trwająca zaledwie parę miesięcy.

W takich wypadkach całoroczne wydatki związane z daną produkcją przeliczamy tylko na okres jej trwania, ustalając wysokość tego kosztu w stosunku do każdego miesiąca, w którym produkcja ta jest prowadzona. Postępujemy tak dlatego, że podczas wytwarzania głównego płodu danej produkcji otrzymujemy jeszcze produkty poboczne, zużytkowywane w gospodarstwie rolnem, których wartość pieniężną musimy ustalić w celu zaksięgowania przychodu, a następnie rozchodu tych produktów.

Tak właśnie dzieje się przy produkcji spirytusu, podczas której otrzymujemy wywar ziemniaczany, cenny produkt karmowy używany do żywienia inwentarza żywego. To też należy ustalić cenę tego wywaru, gdyż nie istnieje ona na rynku produktów rolnych. Cenę tę ustalamy w tym wypadku na podstawie własnego kosztu produkcji, bo innego wyjścia niema.

Przy produkcji spirytusu należy pamiętać stale o tem, że już w chwili swego powstania w kolumnie odpędowej spirytus staje się własnością Dyrekcji Monopolu Spirytusowego, a nie właściciela gorzelni, który ma prawo jedynie do wywaru ziemniaczanego. A zatem nie możemy zarachowywać spirytusu z R-ku Produkcji do właściwego rachunku materjałowego, gdyż spirytus ten należy do kogo innego. Natomiast wywar ziemniaczany, będący naszą własnością, musi być zaprzychodowany, gdyż karmimy nim inwentarz żywy, a więc rozchodujemy go na potrzeby produkcji zwierzęcej. To też ustalenie wartości przychodu i rozchodu wywaru jest konieczne, aby można było zaksięgować obroty wywarem ziemniaczanym. Obliczenie to uskuteczniamy na podstawie własnego kosztu produkcji, który ustalamy w sposób następujący.

Przypuśćmy, że wyprodukowaliśmy w ciągu miesiąca 30 hektolitrów spirytusu stu procentowego z 480 hektolitrów zacioru. Na tej podstawie obliczymy, że 1 hektolitr spirytusu otrzymaliśmy z 16 hektolitrów zacioru. Wobec tego pełny miesięczny koszt prowadzenia gorzelni, przeliczony na dany miesiąc produkcji, dzielimy przez 16, a otrzymany iloraz wskaże nam koszt produkcji wywaru uzyskanego w tym miesiącu. W tym wypadku bowiem własny koszt produkcji spirytusu i wywaru ustalamy w stosunku od-

wrotnym do stosunku ilościowego tych produktów, ponieważ wartość spirytusu jest znacznie wyższa od wartości wywaru ziemniaczanego. Podług ustalonej w powyższy sposób ceny wywaru obliczamy wartość jego przychodu i rozchodu w danym miesiącu, zaliczając ten przychód z rachunku produkcji spirytusu do właściwego rachunku materjałowego.

Inne Produkcje. Poza produkcjami wyżej omówionymi w gospodarstwie rolnem są prowadzone następujące dwa rodzaje produkcji: ryb i drzewa. Ryby dostarcza nam gospodarstwo rybne, drzewo zaś gospodarstwo leśne. Obydwa te działy wytwórczości mają inny okres gospodarczy, a mianowicie — okres dla gospodarstwa rybnego kończy się z chwilą, gdy połów ryb w stawach został dokonany całkowicie, natomiast okres gospodarstwa leśnego kończy się, gdy poręba leśna została wyrąbana, a uzyskane z niej drzewo materjałowe i opałowe zostało odpowiednio wyrobione. Fakt ten nie przeszkadza jednak ujęciu tych wytwórczości przez ogólny plan rachunkowości, prowadzonej dla majątku rolnego, i nie przeszkadza wykazaniu wyników otrzymanych z tych działów produkcji.

W przedstawionym planie rachunkowym dla gospodarstwa rybnego przeznaczono 6 rachunków. Głównym ich zadaniem jest odpowiednie rozsegregowanie wydatków ponoszonych na prowadzenie tego gospodarstwa. Wydatki zebrane w pierwszych pięciu rachunkach przenosimy w całości w ostatnim dniu miesiąca, w którym odbył się połów ryb w stawach, do R-ku Połowu Ryb, który jest rachunkiem wynikowym dla tego działu wytwórczości. A zatem w rachunku tym wykazujemy w sumach ogólnych wydatki zebrane w poprzednich pięciu rachunkach oraz wyniki otrzymane z połowu ryb, obliczając wartość ryb wyłowionych podług cen rynkowych. Saldo tego rachunku zaliczamy do R-ku Strat i Zysków bądź jako naszą stratę, bądź też jako zysk z gospodarstwa rybnego.

Nieco inaczej przedstawia się sprawa z wytwórczością gospodarstwa leśnego. W tym wypadku bowiem zachodzi jednocześnie zmiana w drzewostanie rosnącym, ponieważ część jego zostaje poddana wyrębowi, a na miejsce działki wyrąbanej przychodzi działka świeżo zalesiona. Wobec powyższego jest rzeczą zupełnie zrozumiałą, że wartość pozostałego w lesie drzewostanu zmieni się znacznie.

Następnie należy uświadomić sobie dokładnie, że wydatki na normalne prowadzenie gospodarstwa leśnego, uwidocznione w pierwszych czterech rachunkach w załączonym planie rachunkowości, są normalnymi wydatkami związanymi z pracą i zabiegami leśnika, których celem jest wyhodowanie jaknajwiększej masy drzewa do chwili, gdy będzie ono poddane wyrębowi. A zatem przez cały czas wzrostu drzewa do wieku, w którym poddajemy go wyrębowi, wspomniane wydatki są niczem innem, jak tylko kosztem hodowli tego drzewa. Innemi słowy, wydatki te zwiększają tem samem wartość rosnącego drzewostanu z roku na rok. Dlatego roczny koszt prowadzenia gospodarstwa leśnego, z wyjątkiem wydatków na wyrąb i wyrób drzewa z lasu, należy zaliczać do rachunku Drzewostanu. Zaliczenie to uskuteczniamy w stosunku do każdego hektara drzewostanu rosnącego, to znaczy, że co roku obliczamy przydział tych kosztów na jeden hektar drzewostanu i wówczas zarachowujemy ten przydział do każdego wieku drzewa w zależności od zajmowanej przestrzeni w hektarach. Obliczenie przydziału podług wieku drzewa przeprowadzamy po uprzednim sporządzeniu tabeli, w której wykazujemy dla każdego wieku drzewa zajmowaną przestrzeni w hektarach. Obliczenie przydziału podług wieku drzewa przeprowadzamy po uprzedstawia drzewostan rosnący i jaką wartość przedstawia działka przeznaczona w danym roku do wyrębu.

Wartość działki przeznaczonej do wyrębu, obliczoną w powyższy sposób, zarachowujemy z R-ku Drzewostanu do R-ku Wyrębu i Wyrobu Drzewa z Lasu w ostatnim dniu tego miesiąca, w którym rozpoczęliśmy wyrąb działki. Ponieważ koszt wyrębu i wyrobu drzewa z tej działki jest nam dokładnie znany na podstawie list płacy, przeto w R-ku Wyrębu i Wyrobu Drzewa z Lasu zbierzemy na stronie debetowej wszystkie wydatki związane z produkcją masy drzewnej. Na stronie kredytowej tego rachunku wykażemy rodzaj i ilość poszczególnych gatunków drzewa materjałowego i opałowego, uzyskanego z wyrębu działki, obliczając wartość pieniężną tego drzewa podług cen rynkowych. Saldo rachunku zarachowujemy w końcu roku gospodarczego do R-ku Strat i Zysków. Uzyskany zaś materjał drzewny zaliczamy do właściwych rachunków materjałowych.

Uwagi Ogólne. Do powyższego opisu sposobu prowadzenia poszczególnych rachunków produkcji, należy dodać następujące jeszcze wyjaśnienia w sprawie istotnego znaczenia inwentarza żywego i przychówku dla przebiegu wytwórczości rolnej i w sprawie obliczania odpisów na zużycie się inwentarza żywego.

Zagadnienie istotnego znaczenia inwentarza żywego i przychówku dla przebiegu wytwórczości rolnej większość buchalterów rolnych, a także niektórzy rolnicy ujmują w sposób niewłaściwy. Uważają oni bowiem inwentarz żywy i przychówek jedynie za składnik majątkowy, a pozatem traktują jeszcze przychówek jako przyrost wartości majątku posiadanego w gospodarstwie rolnem. Tymczasem, **dla rolnika i dla przebiegu wytwórczości rolnej inwentarz żywy jest przez cały rok gospodarczy przedewszystkiem albo żywą siłą pociągową (inwentarz roboczy), albo też źródłem i środkiem produkcji płodów zwierzęcych i przychówku (inwentarz dochodowy).** A zatem, przychówek jest w pierwszym rzędzie produktem wytworzonym przez inwentarz dochodowy tak samo, jak i inne płody zwierzęce, czyli jest w zasadzie tylko inną formą wydatków poniesionych.

Zmiana treści tej formy zewnętrznej następuje wówczas, gdy przychówek sprzedajemy lub zaliczamy w poczet dorosłego inwentarza żywego, w celu użytkowania go w kierunku jego przeznaczenia.

Przy sprzedaży przychówku realizujemy wydatki poniesione na jego produkcję i wychów, gdyż otrzymujemy z powrotem jeżeli nie wszystkie, to przynajmniej część tych wydatków. Za-

rachowanie zaś przychówku w poczet dorosłego inwentarza żywego jest równoznaczne z wkładem nowego kapitału w gospodarstwo rolne. A zatem treść formy zmienia się zasadniczo w obydwu wypadkach.

Ponieważ w inwentarzu żywym i w przychówku tkwi pewna suma, wydana przez nas na jego zakup, czy też produkcję i wychów, przeto powyższy fakt wskazuje już nam, że inwentarz żywy i przychówek przedstawiają dla nas pewną wartość pieniężną i dlatego w chwili sporządzania Bilansu występują w charakterze składników majątkowych. **W momencie bowiem sporządzania Bilansu ustalamy z jednej strony wartość wszystkiego, co znajduje się w majątku i co posiada dla nas jakąkolwiek bądź wartość pieniężną, z drugiej strony wykazujemy wszystkie nasze długi i zobowiązania. Po sporządzeniu jednak Bilansu moment ten zanika, a inwentarz żywy i przychówek nabierają z powrotem swojej cechy zasadniczej — źródła i środka produkcji zwierzęcej oraz swoistej formy wydatków poniesionych.**

Odpisy na zużycie się inwentarza żywego należy obliczać w taki sposób, aby po upływie normalnej ilości lat użytkowania inwentarza żywego, jego wartość inwentarzowa wynosiła dokładnie tyle, ile można uzyskać za inwentarz przy sprzedaży jako za sztuki wybrakowane. Odpisy na zużycie inwentarza żywego przeprowadzamy zapomocą zmodyfikowanej metody odpisu czynnego, to znaczy, że ustalamy nie sumę roczną, lecz odpowiednią stopę procentową, którą potrącamy od wartości pozostałej każdorazowo po uprzednim potrąceniu. Po ustaleniu odpowiedniej rocznej stopy procentowej obliczamy następnie stopy procentowe dla odpisów miesięcznych tak, aby łączna suma odpisów dokonanych podług miesięcy była dokładnie taka sama, jak gdybyśmy odpis ten przeprowadzili tylko raz na rok na podstawie ustalonej rocznej stopy procentowej.

Dla inwentarza dochodowego ustalamy jedną stopę procentową odpisu miesięcznego, gdyż zużycie się tego inwentarza jest mniej więcej równomierne przez cały rok. Natomiast dla inwentarza roboczego należy ustalać stopy procentowe oddzielnie dla każdego miesiąca, biorąc pod uwagę długość dnia roboczego w danym miesiącu i intensywność prac wykonywanych w tym miesiącu. Łączna suma odpisów miesięcznych, dokonanych w ciągu roku, powinna być dokładnie taka sama, jak gdybyśmy odpis dokonali tylko raz na rok na podstawie ustalonej rocznej stopy odpisu na zużycie się inwentarza roboczego.

Wszystkie odpisy na zużycie się inwentarza żywego księgujemy w rachunku Inwentarza Żywego na stronie kredytowej, obciążając jednocześnie właściwe rachunki utrzymania inwentarza żywego. W ten sposób w R-ku Inwentarza Żywego ogólna wartość pieniężna tego inwentarza będzie zmieniać się co roku i będzie odpowiadać ściśle rzeczywistej jego wartości pieniężnej.

R-K WŁAŚCICIELA I UTRZYMANIA DWORU

Obydwa te rachunki są przeznaczone do wykazania w nich wszystkich wydatków, związanych z zaspokojeniem potrzeb osobistych właściciela i jego rodziny w ciągu roku gospodarczego oraz z utrzymaniem otoczenia domu mieszkalnego.

Rachunek Utrzymania Dworu jest w zasadzie kontem pomocniczem do R-ku Właściciela, w którym wykazujemy w końcu roku ostateczny rozrachunek między właścicielem majątku a gospodarstwem rolnem.

Wydatki, które wpisujemy do R-ku Utrzymania Dworu są następujące: koszt użytkowania domu mieszkalnego i budynków gospodarskich, z których korzysta właściciel i jego służba osobista, utrzymanie tej służby, koni wyjazdowych, parku, opłacone rachunki za towary pobrane w sklepach na potrzeby dworu, gotówka wypłacona na wydatki domowe i t. p.

W końcu roku gospodarczego analizujemy to konto w celu sporządzenia zestawienia w sumach ogólnych wydatków poniesionych i zaliczenia ich do R-ku Właściciela. A zatem konto Utrzymania Dworu wyrówna się w końcu roku całkowicie. Pozostanie jednak w tym rachunku dokładny obraz wydatków poniesionych na pełne utrzymanie roczne właściciela i jego rodziny.

R-k Właściciela, jak to zaznaczyliśmy już wyżej, jest w zasadzie rachunkiem rozliczeniowym i służy jedynie dla przedstawienia w sposób jasny i dla każdego zrozumiały, ile właściciel pobrał w ciągu roku z majątku w gotówce i w świadczeniach w naturze na poczet zysku spodziewanego z gospodarstwa rolnego, a ile wynosi ten zysk.

Z tego powodu R-k Strat i Zysków zamykamy w rachunkowości rolnej rachunkiem właściciela, a nie rachunkiem kapitału, jak to jest przyjęte w rachunkowości kupieckiej, czy przemysłowej.

R-K STRAT I ZYSKÓW

Jest to główny rachunek wynikowy, w którym zbieramy w ostatnim dniu roku gospodarczego wszelkie poniesione przez nas straty brutto i osiągnięte zyski brutto, bez względu na to, czy pochodzą one z wytwórczości rolnej, czy też są wynikami interesów i zobowiązań właściciela majątku, nie mającymi nic wspólnego z produkcjami prowadzonemi w gospodarstwie.

Porównując ogólną sumę otrzymanych zysków brutto z ogólną sumą poniesionych strat brutto, stwierdzimy tem samem, czy w wyniku roku operacyjnego ponieśliśmy ostatecznie stratę, czy też otrzymaliśmy zysk. Będzie to już wynik netto.

Zarówno straty brutto, jak i zyski brutto należy zbierać w głównym rachunku wynikowym w kolejności ustalonej raz na zawsze, przyczem grupujemy razem straty, względnie zyski brutto pochodzące nie z produkcji kończącej się kampanji rolnej, lecz z operacji nie mających nic wspólnego z wytwórczością rolną. Dla tych strat, względnie zysków wyprowadzamy w rachunku wynikowym sumy ogólne i dopiero potem wykazujemy kolejno wszystkie straty brutto i wszystkie zyski brutto, dotyczące zakończonej kampanji rolnej. I dla tej grupy strat oraz zysków brutto wyprowadzamy sumy ogólne w celu podania bardziej przejrzystego obrazu w tym R-ku.

Jeżeli chodzi o straty i zyski brutto z wytwórczości rolnej, to na pierwszym miejscu podajemy straty, względnie zyski wynikłe z powodu

różnicy między wartością ziarna rzeczywiście uzyskanego z omłotu remanentu zboża w snopie, pozostałego z poprzedniej kampanji rolnej, a wartością zarachowaną do Bilansu Zamknięcia.

Dopiero po wykazaniu powyższej straty, wpisanej do rachunku wynikowego w ciągu roku gospodarczego, podajemy kolejno straty poniesione na różnych operacjach i interesach, nie mających jednak nic wspólnego z wytwórczością rolną.

Trzecią z kolei grupą strat brutto są już straty związane z produkcją rolną zakończonego roku gospodarczego. Wymieniamy zatem wszystkie salda rachunków pomocniczych do produkcji, jak naprzykład: Kosztów Wspólnych, Utrzymania Sił Roboczych i t. d. oraz straty powstałe na różnych sprzedażach, uwidocznionych w R-ku Różnych Sprzedaży i Opłat. Po wykazaniu wszystkich strat brutto z wytwórczości rolnej podkreślamy odpowiednią rubrykę pieniężną, aby w następnej podać ogólną sumę strat poniesionych na gospodarstwie rolnem, poczem wyprowadzamy na stronie debetowej rachunku łączną sumę strat brutto.

Na stronie kredytowej rachunku wynikowego wykazujemy w tej samej kolejności wszystkie otrzymane zyski brutto. Dla produkcji prowadzonych w majątku zyski na nich wykazujemy oddzielnie dla każdej produkcji, wymieniając każdą z nich. Po wykazaniu wszystkich zysków brutto podkreślamy odpowiednią rubrykę pieniężną i w następnym wierszu wyprowadzamy ogólną sumę otrzymanych zysków brutto.

W ten sposób w R-ku Strat i Zysków wykażemy w sumach ogólnych, a więc w sposób jasny i dla każdego zrozumiały, wszystkie poniesione straty brutto i wszystkie otrzymane zyski brutto. Porównując następnie ogólną sumę poniesionych strat brutto z ogólną sumą otrzymanych zysków brutto, stwierdzimy, czy w ostatecznym wyniku rok gospodarczy dał nam stratę, czy też zysk. Będzie to już wynik netto, wyrażający się saldem R-ku Strat i Zysków.

Powstaje teraz pytanie zasadnicze w rachunkowości rolnej, a mianowicie, do którego rachunku należy zarachować to saldo, aby zamknąć R-k Strat i Zysków. Innemi słowy powstaje pytanie, jakim rachunkiem należy zamykać w rachunkowości rolnej główny rachunek wynikowy?

W rachunkowości przemysłowej i handlowej przyjęto zamykać rachunek Strat i Zysków rachunkiem Kapitału. Z drugiej strony, podług pierwszej zasady prawidłowej rachunkowości podwójnej, właściciel przedsiębiorstwa ma prawo do zysków osiągniętych w tem przedsiębiorstwie, jak również ma obowiązek pokrycia strat, powstałych z działalności przedsiębiorstwa.

Wprawdzie gospodarstwo rolne jest w zasadzie przedsiębiorstwem wytwórczem, jednak charakter jego wytwórczości różni się bardzo od charakteru wytwórczości przedsiębiorstwa handlowego i przemysłowego.

Różnica ta polega przedewszystkiem na następującem.

Zdolność dochodowa majątku rolnego zależy prawie wyłącznie od zasobności i wydajności gleby, tej podstawy wytwórczości rolnej, której wartość pieniężna łącznie z wartością drzewostanu i budynków, a więc substancji majątkowych również unieruchomionych, wynosi prawie 80 procent ogólnej wartości majątku rolnego (włożonego w niego kapitału zakładowego). **Strata z gospodarstwa rolnego nie oznacza jeszcze, że zasobność i wydajność gleby, a więc i zdolność dochodowa majątku zmniejszyła się z tego powodu.** Strata z gospodarstwa rolnego mogła bowiem powstać na skutek klęski elementarnej, względnie z racji innych niesprzyjających warunków atmosferycznych i przyrodniczych, nie wywierających wpływu na zasobność i wydajność gleby. Zasobność gleby mogła nawet zwiększyć się w roku straty, a jej wydajność mogła się wzmóc zasadniczo, o czem rolnik przekona się dopiero w latach następnych.

Jeżeli chodzi o cenę rynkową gleby, to podlega ona naogół minimalnym wahaniom z roku na rok w warunkach normalnych, a z punktu widzenia życiowego nie mających żadnego znaczenia. Znaczne obniżenie się, czy też zwiększenie się ceny ziemi następuje zwykle okresami w znacznych odstępach czasu i to tylko pod wpływem zasadniczej zmiany konjunktury gospodarczej. Wówczas następuje przeszacowanie różnych czynników i pojęć gospodarczych o charakterze nietylko ogólnokrajowym, lecz nawet i ogólnoświatowym (naprzykład niedawno przeżywany kryzys gospodarczy).

Ze względów wyżej przytoczonych wynika w sposób jasny, że zasadniczy kapitał zakładowy, ulokowany w unieruchomionych substancjach majątku rolnego, nie może zmniejszać się, względnie zwiększać się pod wpływem poniesionej straty, czy też zysku otrzymanego z produkcji rolnej, jak to ma miejsce w przedsiębiorstwie handlowem, w którem kapitał zakładowy jest ulokowany prawie w 100 procentach w towarach, zmieniających łatwo i często swoją wartość pieniężną pod wpływem fluktuacji cen rynkowych. Dlatego właśnie, kapitał ulokowany w tych towarach zmienia się łatwo i wskutek tego otrzymany zysk z działalności przedsiębiorstwa handlowego lub poniesiona strata odbijają się odrazu i automatycznie na wysokości kapitału zakładowego, ulokowanego w tem przedsiębiorstwie. To też zaliczanie salda R-ku Strat i Zysków do R-ku Kapitału jest życiowo zupełnie uzasadnione w przedsiębiorstwie handlowem.

Pod uwagę należy wziąć wreszcie następującą jeszcze okoliczność. Obrót w przedsiębiorstwie przemysłowem i handlowem dokonuje się w ciągu roku kilkakrotnie. Natomiast w gospodarstwie rolnem obrót ten odbywa się tylko raz na rok. Tem samem zyski w przedsiębiorstwie handlowem, czy przemysłowem właściciel przedsiębiorstwa otrzymuje stale i dlatego jest zupełnie uzasadnione żądanie właściciela przedsiębiorstwa handlowego, aby pokryło ono nietylko jego wydatki na potrzeby osobiste, lecz dało jeszcze zysk po zakończeniu okresu gospodarczego.

Właściciel majątku rolnego czerpie również z gospodarstwa w ciągu roku środki na swoje utrzymanie w postaci gotówki i świadczeń w naturze. Są to jednak tylko zaliczki pobierane w ciągu roku na poczet zysku spodziewanego z gospodarstwa rolnego, przypadającego właścicielowi dopiero po całkowitem zrealizowaniu

wyniku kampanji rolnej, czyli raz na rok. Stąd wypływa wniosek logiczny, że **właściciel majątku rolnego nie powinien pobierać w ciągu roku z gospodarstwa rolnego w gotówce i w świadczeniach w naturze więcej, niż wyniesie zysk osiągnięty z tego gospodarstwa.** A zatem w końcu roku operacyjnego należy z tego powodu porównywać zawsze sumy pobrane przez właściciela w ciągu roku i w gotówce i w świadczeniach w naturze z sumą zysku, osiągniętego z wytwórczości rolnej.

Jeżeli uwzględnimy przytem tezę pierwszej zasady prawidłowej rachunkowości podwójnej, to będzie jasnem wówczas dla nas, że w gospodarstwie rolnem należy zamykać R-k Strat i Zysków rachunkiem właściciela, który to rachunek w stosunku do gospodarstwa rolnego jest tylko rozliczeniowym.

Wówczas w rachunku właściciela uwidocznimy z jednej strony, ile pobrał on w ciągu roku z majątku gotówki i świadczeń w naturze na poczet zysku spodziewanego z gospodarstwa rolnego, z drugiej strony wykażemy, jak wysoki jest ten zysk. Z porównania ogólnych sum na stronach debetowej i kredytowej rachunku właściciela stwierdzimy w sposób nieulegający wątpliwości oraz w sposób jasny i dla każdego zrozumiały, czy właściciel pobrał w ciągu roku z majątku w gotówce i w świadczeniach w naturze więcej, czy mniej, niż wynosi zysk otrzymany z gospodarstwa rolnego.

Ze względów wyżej przytoczonych, najwłaściwszem zatem zamknięciem R-ku Strat i Zysków w rachunkowości rolnej jest przeniesienie salda tego rachunku do R-ku Właściciela.

ORZECZNICTWO N. T. A. W SPRAWACH BUCHALTERYJNO-PODATKOWYCH

1.

(Wyrok z d. 26.I.38 r. L. Rej. 450/36).

C. K., właściciel nieruchomości gruntowej, wniósł 10 maja 1935 r. prośbę do Urzędu Skarbowego o przyznanie mu ulg, przewidzianych w § 4 rozporządzenia Ministra Skarbu z 15 kwietnia 1935 r. (poz. 225 Dz. Ust.), zaznaczając z powołaniem się na § 13 wspomnianego rozporządzenia, iż cofa swą prośbę z 12 kwietnia o przyznanie mu ulg przewidzianych w rozporządzeniu z 25 listopada 1933 r. (poz. 731 Dz. Ust.). Prośby tej nie uwzględnił Urząd Skarbowy decyzją z 21 maja 1935 r., ponieważ K. został reskryptem Ministerstwa Skarbu z 7 maja 1935 L. D. V. 45405(1)34 uznany za płatnika jawnej złej woli. W aktach sprawy brak dowodu doręczenia tej decyzji płatnikowi.

Wskutek wszczęcia egzekucji przeciw płatnikowi prosił on podaniem wniesionym 14 października 1935 r. do Izby Skarbowej o wstrzymanie egzekucji, żaląc się, że nie otrzymał odpowiedzi na swą prośbę z 10 maja 1935 r. i protestując przeciwko uznaniu go za płatnika jawnej złej woli. Następnie podaniami z 18 i 23 października 1935 r. uzupełnił wywody podania z 14 października 1936 r. twierdząc, iż nie jest płatnikiem jawnej złej woli i prosił o skreślenie go z listy takich płatników.

Powyższe prośby przedłożyła Izba Skarbowa Ministerstwu Skarbu do decyzji, które orzeczeniem z 30 listopada 1935 r. L. D. V. 38222(1)35 nie uwzględniło tych próśb K. o skreślenie go z listy płatników jawnej złej woli.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, w której skarżący zarzuca, że uznanie go za płatnika jawnej złej woli, o czym dowiedział się przypadkowo na skutek wdrożenia egzekucji przeciw niemu, bez dania mu możności należytej obrony, nie jest dostateczną podstawą dla nieprzyznania mu ulg przewidzianych w §§ 4, 5 i 6 rozporządzenia z 15 kwietnia 1935 r. (poz. 225 Dz. Ust.).

Władza pozwana zaznacza w odpowiedzi na skargę, że zaskarżone orzeczenie, oparte na § 10 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 listopada 1933 r. (poz. 731 Dz. Ust.) jest w myśl art. 6 pkt. 2 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (poz. 806/32 Dz. Ust.) wyłączone spod orzecznictwa Trybunału, gdyż ocena kogo należy uważać za płatnika jawnej złej woli należy do swobodnego uznania Ministra Skarbu.

Najwyższy Trybunał Administracyjny rozważył, co następuje:

Zapatrywanie władzy pozwanej, wyrażone w odpowiedzi na skargę, nie jest w swym powyższym ujęciu trafne. Wprawdzie **ocena w myśl § 10 rozporządzenia poz. 731/33 Dz. Ust., czy powstanie zaległości spowodowane zostało jawną złą wolą płatnika, należy do swobodnego unania Ministra Skarbu, lecz uznanie to nie jest nieograniczone, skoro już z samego tekstu omawianego przepisu wynika, że musi się ono opierać na stwierdzeniu jawnej złej woli, a zatem na faktach uzasadniających taki osąd stosunku płatnika do obowiązków względem Skarbu Państwa.** W tej mierze podlega ta ocena kontroli Najwyższego Trybunału Administracyjnego (zob. wyrok z 5 czerwca 1936 r. L. Rej. 4908/34 Zbiór wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 1936 r. Nr. 1223 S).

Rozpatrując zaś skargę uznał Najwyższy Trybunał Administracyjny za trafny zarzut, że **władza pozwana postąpiła wadliwie, uznając skarżącego za płatnika jawnej złej woli bez podania mu okoliczności faktycznych, mających świadczyć o jego jawnej złej woli.** Z akt sprawy bowiem wynika, iż skarżącemu w toku postępowania administracyjnego okoliczności tych nie podano do wiadomości, a w szczególności ani decyzja z 21 maja 1935 r., która zresztą według twierdzeń skarżącego nie została mu doręczona i co do której w aktach sprawy brak dowodu doręczenia, ani zaskarżone orzeczenie tych okoliczności nie zawierają. W braku tym dopatrzył się Najwyższy Trybunał Administracyjny zgodnie z zasadą prawną, wypowiedzianą w wyroku z 12 listopada 1936 r. L. Rej. 5824/34 (O.P.A. 1709) wadliwości postępowania, gdyż skarżący w tym stanie rzeczy został ograniczony w swych prawach obrony w postępowaniu kasacyjnym przy dochodzeniu uprawnień do ulg podatkowych, zapewnionych w rozporządzeniu z 15 kwietnia 1935 r. poz. 225 Dz. Ust., które w § 2 stanowi, że ulgi przewidziane w tym rozporządzeniu przysługują z urzędu, a Trybunał pozbawiony możności dokonania kontroli zasadności zaskarżonego orzeczenia.

Z tego powodu uchylił Najwyższy Trybunał Administracyjny zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

2.

(Wyrok z d. 21.2.38 r. L. Rej. 1187/37).

Władza pozwana zdyskwalifikowała zaskarżoną decyzją księgi handlowe przedsiębiorstwa komisowego skarżących, powołując się na motywy dwu uchwał Komisji Szacunkowej: z 21 sierpnia 1933 — którą uzasadniono dyskwalifikację ksiąg nie sporządzeniem w momencie dokonywanej rewizji ksiąg bilansu zamknięcia, niezaprowadzeniem księgi inwentarzowej i nieksięgowaniem dzień za dniem — oraz z 17 grudnia 1935 r., którą dodatkowo uzasadniono odrzucenie ksiąg brakiem bilansu otwarcia na dzień 22 sierpnia 1932.

Skarga zarzuca przede wszystkim wadliwość postępowania z tego powodu, że uchwała Komisji Szacunkowej z 17 grudnia 1935 zapadła już po dokonaniu wymiaru podatku w I instancji i po wniesieniu od niego odwołania. Wadliwość ta — dotycząca postępowania w I instancji — nie jest jednak istotna, skoro władza odwoławcza powołała się w swej decyzji na treść tej uchwały Komisji Szacunkowej, więc uczyniła tę treść częścią składową swojej decyzji, będącej przedmiotem skargi kasacyjnej — a w toku postępowania odwoławczego treść ta została skarżącym przedstawiona i udzielili oni na nią swych wyjaśnień.

Władza odwoławcza zaś ma niespornie prawo samoistnego ocenienia prawidłowości ksiąg handlowych i uzasadnienia ich dyskwalifikacji motywami odmiennymi w całości lub części od motywów, jakimi się kierowała władza wymiarowa w decyzji wymiarowej, pod warunkiem tylko umożliwienia płatnikowi obrony pod kątem widzenia tych nowych motywów.

Pod względem merytorycznym zwalcza skarga zaskarżoną decyzję tylko co do dwu, objętych nią motywów dyskwalifikacji ksiąg, a to co do braku bilansu otwarcia na dzień 22 sierpnia 1932 i co do braku inwentarza — nie zawiera natomiast zarzutów co do zwalczanych w odwołaniu dwu dalszych motywów (braki bilansu zamknięcia i niechronologiczność wpisów). Kwestja braku bilansu otwarcia na 22 sierpnia 1932 wyłoniła się dopiero w postępowaniu odwoławczym, gdyż wedle protokółu badania ksiąg w postępowaniu wymiarowym stwierdzono, że skarżący rozpoczęli swe przedsiębiorstwo dnia 22 sierpnia 1932 jedynie wkładem gotówkowym, ujawnionym pod tą datą w księgach, a w odwołaniu i w wyjaśnieniach na dodatkowe motywy dyskwalifikacji ksiąg skarżący utrzymywali, że przedsiębiorstwo ich rozpoczęło swą działalność dnia 22 sierpnia 1932. Władza odwoławcza jednak znalazła się w posiadaniu materjału, który wskazywał na dokonywanie przez skarżących transakcji handlowych już od 1 sierpnia 1932 począwszy i na tej podstawie zarządziła dodatkowe zbadanie ksiąg, przy którym stwierdzono, że pod datą 22 sierpnia 1932 wpisane zostały transakcje dokonane tak tego dnia, jak i w czasie od 1 do 21 sierpnia 1932 włącznie, oraz, że wskutek dokonania tych transakcji przedsiębiorstwo skarżących znajdowało się w dniu sierpnia 1932 r., t. j. w dniu założenia ksiąg handlowych, w posiadaniu aktywów i pasywów poza wspomnianym już wkładem gotówkowym. Ten stan rzeczy przyznaje skarga, stwierdzając, że działalność przedsiębiorstwa rozpoczęła się 1 sierpnia 1932, wychodzi jednak z założenia, iż księgi przedsiębiorstwa, założone 22 sierpnia 1932, winny były ujawniać tylko stan majątku przedsiębiorstwa na dzień 1 sierpnia 1932 i późniejsze zaszłości. Stanowisko to jest błędne — **rozpoczęcie bowiem w pewnym dniu ksgowości przesądza o konieczności otwarcia tych ksiąg przedstawieniem stanu majątkowego przedsiębiorstwa w tym dniu bilansem otwarcia, który w razie prowadzenia przedsiębiorstwa już w okresie czasu poprzedzającym zaprowadzenie ksiąg, musi odzwierciadlić wyniki dotychczasowej działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa.** Brak więc w danym wypadku bilansu otwarcia na dzień 22 sierpnia 1932 w związku z niespornym faktem posiadania już w tym dniu aktywów i pasywów dyskwalifikuje księgowość przedsiębiorstwa skarżących. Gdyby zresztą nawet stanąć na stanowisku skargi, że przedsiębiorstwo rozpoczęło swą działalność dnia 1 sierpnia 1932 r. i w tej dacie nie potrzebowało wykazać się bilansem otwarcia wobec rozpoczęcia czynności jedynie wkładem gotówkowym, **to i w tym wypadku księgi mogłyby być uznane zasadnie za nieprawidłowe, ponieważ wkład gotówkowy nie był ujawniony w dzienniku w dacie 1 sierpnia 1932, a transakcje z okresu czasu od 1 sierpnia 1932 do 21 sierpnia 1932 zostały wniesione do dziennika dopiero w dniu i pod datą 22 sierpnia 1932, a zatem z uchybieniem zasadom przewidzianej rachunkowości kupieckiej.** Tym samym odpada potrzeba rozpatrywania zarzutów przeciw drugiemu motywowi dyskwalifikacji, t. j. brakowi inwentarza oraz badania, czy dalsze motywy, nie zwalczane w skardze znajdują oparcie w stanie faktycznym sprawy.

Z tych powodów Najwyższy Trybunał Administracyjny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

3.

(Wyrok z d. 28.11.38 r. L. Rej. 5093/34).

Skarga kasacyjna zarzuca mylną ocenę materjału dowodowego, ponieważ zdaniem skarżących ich księgi handlowe są prawidłowe. Spór toczy się o znaczenie dowodów rachunkowych dla zagadnienia prawidłowości ksiąg.

Skarżący starają się wykazać, że asygnacje kasowe przychodowe i rozchodowe, w których podano treść transakcji, nazwisko dostawcy względnie odbiorcy, ilość i cenę towaru oraz podpis, są dostatecznym dowodem na zakup lub sprzedaż towaru. Obrona ta chybia celu. Sami skarżący przyznają, że prócz transakcyj gotówkowych, dokonywali także transakcyj kredytowych. Z tymi operacjami przeto asygnacje kasowe się nie wiążą. **Sporządzone zaś według przyznania skargi wewnętrzne noty memoriałowe nie zastępują rachunków pochodzących od dostawców względnie odpisów rachunków, wystawianych przez skarżących dla swoich odbiorców.** Skarżący zaś nie tylko nie przeczyli, ale wręcz w odpowiedzi na sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej przyznali, że indywidualnym odbiorcom wydawali rachunki, nie pozostawiając u siebie odpisów. Przyczyna tego zaniedbania jest obojętna. Istotne jest, że **zapisy do ksiąg handlowych winny być poparte dowodami rachunkowymi, oczywiście oryginalnymi lub kopjami. Asygnacje kasowe są dokumentem wewnętrznym, więc nie mają wagi dokumentu oryginalnego Jeśli więc istnieją lub winny istnieć dowody rachunkow oryginalne, brak ich, chociażby tylko częściowy, uzasadnia dostatecznie dyskwalifikację ksiąg handlowych pod względem formalnym.**

Powołanie się na wytyczne rozporządzenia ministerjalnego z 13 kwietnia 1932 Dz. Ust. poz. 412, zresztą dopiero w skardze kasacyjnej również zawodzi. Skarga nawet nie wskazuje, na którym przepisie obronę opiera. Jeśli chodzi o § 2 p. 3 ustęp 6, to on po pierwsze ogranicza się do transakcyj gotówkowych, a powtóre odnosi się do wypadków, gdy ustalenie osoby dostawcy lub odbiorcy nastręcza duże trudności, skarga zaś nie tylko nie twierdzi, by ta okoliczność zachodziła, lecz stwierdza, że dostawcy przeważnie a odbiorcy w ogóle byli skarżącym znani, ustęp 7 punktu 3 § 2 odnosi się do drobnych operacyj gotówkowych, podczas gdy **in concreto chodzi głównie o brak należytych dowodów rachunkowych na transakcje niegotówkowe oraz częściowo na dostawy wagonowe oraz zakupy u kupców zbożowych.** Punkt 4 § 2 rozporządzenia, stanowiący o dowodach księgowania, nawiązuje właśnie do ustępów 6 i 7 p. 3 § 2.

Zarzut dowolności ustaleń władzy odwoławczej nie znajduje uzasadnienia w aktach sprawy.

W myśl powyższych rozważań Najwyższy Trybunał Administracyjny orzekł oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej.

P R E N U M E R A T A „Buchaltera Polskiego" wynosi z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie zł 16. Członkowie Polskiego Zw Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i Ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

cała strona	przed tekstem „ 280.—	za tekstem zł 200.—	w treści redakcyjnej zł 350.—
½	„ „ „ „ 150.—	„ „ „ 110.—	„ „ „ 180.—
¼	„ „ „ „ 80.—	„ „ „ 80.—	„ „ „ 100.—
⅛	„ „ „ „ 45.—	„ „ „ 35.—	„ „ „ 60.—

W P Ł A T Y dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa I, Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Druk B-ci Drapczyńskich, Warszawa, Piusa 15.